Rok II LIPIEC — SIERPIEŃ 1933 Nr. 7-8

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK



ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“
WARSZAWA — SENATORSKA 6

Prosimy o odnowienie prenumeraty na kwart. III 1933 r.

TREŚĆ NUMERU SIÓDMEGO I ÓSMEGO

str.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6

KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

321.

PODATEK DOCHODOWY.

Przedsiębiorstwo osadnicze ogólnie użyteczne — obowiązek podatkowy.

Przepis § 29 niem. ustawy osadniczej z 11 sierpnia 1919 (poz. 796/25 Dz. Ust.) nie daje podstawy do uwolnienia ogólnie użytecznego przedsiębiorstwa osadniczego od podatku dochodowego. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 24 marca 1933 l. rej. 662/31.— Wyrok NTA z 24 marca 1933 l. rej. 662/31 w sprawie firmy: Przedsiębiorstwo Osadnicze „Ślązak" Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

W odwołaniu przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1929 skarżąca Spółka, powołując się na swój charakter ogólnie użytecznego przedsiębiorstwa (Monitor Polski Nr. 130/27), domagała się — tak samo, jak już w postępowaniu wymiarowem — zupełnego uwolnienia od podatku na zasadzie § 29 niem. ustawy osadniczej z 11 sierpnia 1919. Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 22 października 1930 nie uwzględniła odwołania, podając w uzasadnieniu, że dochód ustalono zgodnie z przepisami działu I ustawy o podatku dochodowym, a zastosowanie punktu 8 art. 5 tej ustawy nie wchodzi w rachubę, gdyż rekurentka mimo wezwania nie przedłożyła odpisu protokółu walnego zebrania, zatwierdzającego bilans za rok gospodarczy 1928, na podstawie którego możnaby stwierdzić, że dochody zostały obrócone w całości na cele ogólnej użyteczności.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Skarga stwierdza, że skarżąca Spółka nie opierała swego roszczenia o uwolnienie od podatku na przepisie art. 5 p. 8 ustawy o podatku dochodowym, lecz na § 29 niem. ustawy osadniczej i że tę podstawę prawną roszczenia władza w zaskarżonem orzeczeniu pominęła. Istotnie, uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia jest w tym względzie wadliwe. Wadliwość ta jednak nie ma w sprawie istotnego znaczenia, nie naraziła bowiem w niczem na szwank prawa obrony skarżącej w postępowaniu kasacyjnem, ileże skarga w merytorycznych wywodach zajmuje się treścią przepisu § 29 niem. ustawy osadniczej w sposób taki, jak gdyby skarżącej znane było odmienne za-

patrywanie władzy pozwanej, wyrażone dopiero w odpowiedzi na skargę w uzupełnieniu motywów orzeczenia.

Paragraf 29 niem. ustawy osadniczej z 11 sierpnia 1919 Dz. Ust. Rz. str. 1429, w brzmieniu załącznika do rozporządzenia Ministra Reform Rolnych z 21 października 1925 poz. 796 Dz. Ust., postanawia, iż „wszelkie umowy i rozprawy", służące w myśl tej ustawy do przeprowadzenia osadnictwa, są zwolnione od wszelkich opłat, stempli i podatków, — a w dalszym ciągu, że właściwe władze winny bez dalszego sprawdzenia przyznać zwolnienie od opłat, stempli i podatków, o ile ogólnie użyteczne przedsiębiorstwo osadnicze zapewni, że dany wniosek lub czynność dokonywa się dla powyższych celów osadniczych. Skarga kwestjonuje ścisłość przekładu urzędowego wyrazów niemieckich „Geschäfte und Verhandlungen" i zastępuje w przekładzie wyrazy „umowy i rozprawy" wyrazami „czynności i rozprawy". Ale dla interpretacji przepisu w kwestji, o którą spór się toczy, nie ma to znaczenia. Bez względu na to bowiem, czy określeniu, użytemu w ustawie, nada się znaczenie szersze czy węższe, pewne jest, że w jego granicach nie zmieści się podatek dochodowy. Podatek ten bowiem z uwagi na swą istotę, na swój charakter podmiotowy, nie da się podciągnąć pod pojęcie podatków od umów i rozpraw, ani podatków od czynności. Dalszy ciąg § 29, wyżej przytoczony, jeszcze bardziej uwydatnia ograniczony zakres ulg podatkowych, ustanowionych w tym przepisie, mówiąc o wnioskach i czynnościach, dokonywanych dla określonych celów osadniczych. O uwolnieniu przedsiębiorstw osadniczych wogóle od podatków lub specjalnie od podatku dochodowego niema w § 29 mowy.

Skarżąca sama przyznawała też w postępowaniu wymiarowem, że ustawowe „uwolnienie nie dotyczy jej bezpośrednio jako osoby prawnej o pewnych szczególnych kwalifikacjach", a pośrednie uwolnienie od podatku dochodowego dedukowała stąd, że jako przedsiębiorstwo osadnicze podejmuje czynności, które są uwolnione od opłat i podatków. Podobnie w skardze uzasadnia roszczenie swe tem, iż opodatkowany dochód „ma swoją przyczynę w działalności osadniczej, w czynnościach i rozprawach, wspomnianych w § 29". Atoli ani brzmienie tego przepisu, ani jego charakter wyjątkowy nie pozwalają na tak rozszerzającą wykładnię. Uwolnienie od podatku dochodowego wymagałoby wyraźnego postanowienia, jakie w odniesieniu do ogólnie użytecznych przedsiębiorstw osadniczych w rozumieniu ustawy z 11 sierpnia 1919 zawiera prawo niemieckie (§ 17 ust. 1 b rozporządzenia wykonawczego z 17 maja 1926 do ustawy o podatku od zrzeszeń Dz. Ust. Rz. I. str. 244, w związku z § 9 ustawy o tym podatku z 10 sierpnia 1925 Dz. Ust. Rz. I. str. 208).

Z tych powodów NTA, uznając, iż przepis § 29 niem. ustawy osadniczej z 11 sierpnia 1919 nie daje podstawy do uwolnienia ogólnie użytecznego przedsiębiorstwa osadniczego od podatku dochodowego, oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

322.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty, związane z likwidacją serwitutów. Opłaty aljenacyjne.

1. Koszty, związane z likwidacją serwitutów, mogą mieć znamiona kosztów potrącalnych w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

2. Opłaty aljenacyjne nie należą do kosztów potrącalnych.

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1933 l. rej. 1479/30 w sprawie Polskiej Sp. Akc. Przemysłu Leśnego w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Pozwana władza odmówiła potrącenia kwot 3.800 zł i 500 zł, wychodząc z założenia, że poniesione w tych kwotach wydatki, jako koszty regulacji terenów eksploatacyjnych, podpadają pod pojęcie niepotrącalnych wydatków na ulepszenie źródła dochodu. Jednakże strona w odwołaniu zarzucała, że powyższe wydatki są kosztami, ściśle związanemi z prowadzeniem eksploatacji, jako związane z likwidacją serwitutów, którą Spółka musiała przeprowadzić i bez której prowadzenie eksploatacji jest utrudnione i częstokroć niemożliwe. Powyższy zarzut odwołania był zarzutem istotnym, jeśli się zważy, że likwidacja serwitutów może stanowić nieodzowny warunek racjonalnej eksploatacji lasów, wobec czego koszty, związane z nią, mogą mieć znamiona kosztów osiągnięcia, zabezpieczenia i zachowania przychodów w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Gdy pozwana władza, jak z treści zaskarżonego orzeczenia wnosić należy, odmówiła potrącenia wspomnianych wyżej kwot, wychodząc z błędnego założenia, iż tego rodzaju wydatki przedstawiają się zawsze jako wydatki inwestycyjne, należało jej postępowanie w tym kierunku uznać za wadliwe....

Pozwana władza odmówiła w zaskarżonem orzeczeniu również potrącenia podwyżki opłaty aljenacyjnej od umowy o nabycie przez stronę skarżącą majątku ziemskiego Długowola z tem uzasadnieniem, że opłaty aljenacyjne, jako koszty nabycia terenów eksploatowanych, zwiększając ich wartość, nie ulegają potrąceniu w myśl art. 8 p. 1 ustawy.

Jakkolwiek zaś potrącalność tego rodzaju podwyżki opłaty aljenacyjnej niezawsze może być rozpatrywana z punktu widzenia, przyjętego przez pozwaną władzę w zaskarżonem orzeczeniu, skoro przepis art. 8 p. 1 dotyczyć może wydatków na ulepszenie źródła dochodu już istniejącego, a wobec tego nie odnosi się do wydatku na nabycie nowego, samoistnego przedmiotu majątku, mającego stanowić źródło dochodu, to jednak już sam charakter tego wydatku, jako związanego oczywiście z przeniesieniem prawa własności, wyklucza jego potrącalność z mocy ogólnych zasad art. 6 ustawy. Gdy tedy pozwana władza odrzuciła ten zarzut odwołania, wychodząc zasadniczo z trafnego, jak wykazano, założenia, należało zarzut obrazy prawa w tym punkcie oddalić. . . .

Przez likwidację serwitutów następuje częściowe pozbycie się gruntu pod lasem i samego lasu. Jest to spieniężenie majątku, częściowe pozbycie źródła dochodowego (p. wyroki NTA z 11 stycznia 1927 l. rej. 2449/25, Zbiór wyroków Nr. 1100, i z 22 września 1932 l. rej. 5506/29, OPA, II, 325). W danym przypadku chodzi o osobę prawną, zaczem podług judykatury NTA (p. OPA, II, 248) wpływ z tego spieniężenia powiększa podstawy opodatkowania. Wzajemnie zatem i wydatek na uzyskanie tej części dochodu winien być u osoby prawnej uznany za pozycję potrącalną.

Dr. I. Weinfeld

323.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Szybsze amortyzowanie w bilansach handlowych niż w podatkowych. Wynagrodzenia prokurentów. Wydatki na cele dobroczynne. 10%-owy dodatek do podatku dochodowego. Odsetki zwłoki od zaległości podatkowych.

1. Amortyzowanie, a w konsekwencji zupełne zamortyzowanie przedmiotów majątkowych w bilansach handlowych w szybszem tempie, aniżeli na to pozwalają w bilansach podatkowych obowiązujące w tym względzie przepisy, nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu przy wymiarze podatku na lata następne w bilansach podatkowych prawidłowego odpisania na zużycie w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

2. Prokura, udzielona dla całego przedsiębiorstwa na zasadzie przepisów niem. kodeksu handlowego, obejmuje upełnomocnienie do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 21 ust. 3 ustawy.

3. 10% nadzwyczajny dodatek do podatku dochodowego nie podlega, narówni z samym podatkiem, odliczeniu od podstawy wymiaru na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy.

4. Odsetki (kary) za zwłokę podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu w myśl art. 10 p. 5 ustawy, bez względu na to, od jakiej zaległości podatkowej przypadają.

Wyrok NTA z 10 marca 1933 l. rej. 3105/30 w sprawie Deutsche Bank und Diskonto-Gesellschaft Oddział w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Przechodząc do zarzutów natury prawnej, których rozpoznania nie wyklucza zaoczność z art. 50 ust. 5 ustawy, gdyż spór co do nich leży w granicach sporu o obowiązek podatkowy, należy uznać za nieuzasadniony zarzut obrazy prawa wskutek nieuwzględnienia amortyzacji ruchomości. Skarżąca wykazała z tego tytułu w bilansie podatkowym kwotę zł. 5.805.78, którą dodała do straty bilansowej. Władza pozwana zaś odmówiła uwzględnienia tej pozycji z tego powodu, że jest to odpis na zużycie przedmiotów, nie figurujących w bilansie podatnika. Skarga przyznaje tę okoliczność, uważa ją jednak za nieistotną wobec tego, że Oddział musi dostosować się do przepisów bilansowych instytucji centralnej, a ruchomości wykazywane bywają w bilansie Centrali tylko pro memoria w wysokości Mk. 1.—, nabytki zaś odpisuje się z reguły przy końcu roku operacyjnego. Trafnie jednak władza w odpowiedzi na skargę odpiera zarzut ten powołaniem się na zasadę, postawioną w art. 21 ustawy, iż podstawą obliczenia dochodu podatkowego dla wymienionych tam podatników jest zamknięcie rachunkowe. Jeżeli zaś skarga wskazuje na okoliczność, iż skarżący Oddział prowadzi ewidencyjnie wśród rachunków bieżących rachunek ruchomości po stronie aktywów w wysokości kosztów nabycia, a przeciwstawia tej pozycji jako pasyw z jednej strony rachunek amortyzacji ruchomości, na którym księguje się ustawowo dopuszczalne odpisy, a z drugiej strony rachunek rezerwy ruchomości, na którym księguje się odpisy ruchomości, przekraczające dopuszczalne normy amortyzacyjne,—to należy zauważyć, iż według judykatury Trybunału amortyzowanie, a w konsekwencji zupełne zamortyzowanie przedmiotów majątkowych w bilansach handlowych w szybszem tempie, aniżeli na to pozwalają w bilansach podatkowych obowiązujące w tym względzie przepisy, nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu przy wymiarze podatku na lata następne w bilansach podatkowych prawidłowego odpisania na zużycie w rozumieniu art. 6 ustawy, jednak — z uwagi na postanowienia art. 21 — tylko pod tym warunkiem, iż wspomniane szybsze amortyzowanie znajdowało wyraz w bilansach handlowych samego podatnika. Ten warunek nie zachodzi w sprawie.

Nie jest dalej uzasadniony zarzut skargi, iż włączenie do nadwyżki wynagrodzeń, podlegającej opodatkowaniu w myśl art. 21 ust. 3, pła-

cy prokurentów i zastępcy dyrektora jest niezgodne z ustawą. Skarga wywodzi w uzasadnieniu tego zarzutu, iż prokurenci według wpisu do rejestru mogą zastępować Oddział nazewnątrz jedynie łącznie z dyrektorem lub zastępcą dyrektora Oddziału, a nawewnątrz są tylko szefami poszczególnych wydziałów, co się zaś tyczy zastępcy dyrektora, to sprawuje on zarząd Oddziału tylko zastępczo w czasie nieobecności dyrektora. Atoli te okoliczności faktyczne są nieistotne ze stanowiska przepisu ust. 3 art. 21. NTA już w wyroku z 11 stycznia 1932 l. rej. 7094/30 orzekł i uzasadnił, iż prokura, udzielona na zasadzie przepisów niem. kodeksu handlowego dla całego przedsiębiorstwa — którem w konkretnym przypadku jest skarżący Oddział (p. wyrok Nr. 266 Zbioru wyroków [1])—obejmuje upełnomocnienie do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, i to niezależnie od istniejących ewentualnie ograniczeń uprawnień nawewnątrz [2]). Nie jest też bynajmniej według ustalonej judykatury Trybunału (wyrok z 25 czerwca 1928 l. rej. 4135/26, Zbiór wyroków Nr. 1488) — wymogiem zastosowania art. 21 ust. 3, by osobom, o których ten przepis mówi, służyły wspomniane w nim uprawnienia samodzielnie, a nie łącznie z innemi. Tak samo nie uchybia pojęciu upełnomocnienia do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa fakt, iż tego rodzaju upełnomocnienie przysługuje danej osobie zastępczo.

Skarga zarzuca dalej obrazę prawa z powodu włączenia do podstawy wymiaru wydatków na cele dobroczynne i nadzwyczajnego 10%-owego dodatku do podatku dochodowego. Jednak wydatki na cele dobroczynne nie są potrącalne według judykatury NTA (wyroki z 30 marca 1931 l. rej. 2227/28, z 11 marca 1932 l. rej. 3472/31, z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28 [3]), co się zaś tyczy 10%-owego dodatku do podatku dochodowego, to Trybunał w wyroku z 4 września 1931 l. rej. 8520/30, Zbiór wyroków Nr. 475 S, ustalił jako zasadę prawną, iż dodatek ten nie podlega, narówni z samym podatkiem dochodowym, odliczeniu od podstawy wymiaru na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy. Na motywy tych wyroków Trybunał powołuje się w rozpoznawanej sprawie.

Natomiast uzasadniony jest ostatni zarzut skargi, dotyczący niepotrącenia odsetek zwłoki od podatku dochodowego. Jak to bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 15 września 1930 l. rej. 2397/28,

---

[1]) P. także wyrok NTA z 15 lutego 1933 l. rej. 2872/32, OPA, II, 171.

[2]) Co do prokury, udzielonej na zasadzie art. 41 austr. kod. handl., wyrok NTA z 22 kwietnia 1931 l. rej 2328/29, Zbiór wyroków Nr. 453 S, — na zasadzie art. 36—43 dekretu o rejestrze handlowym, wyrok NTA z 7 października 1931 l. rej. 2651/29, Zbiór wyroków Nr. 484 S.

[3]) OPA, I, 68.

Zbiór wyroków Nr. 344 S, odsetki (kary) za zwłokę podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu w myśl art. 10 p. 5 ustawy, bez względu na to, od jakiej zaległości podatkowej przypadają.

Tylko zatem z powodu niezgodności zaskarżonego orzeczenia z ustawą w kwestji odsetek zwłoki od podatku dochodowego NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

324.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — przelewanie przypadających na nieczłonków nadpłat i zwrotów do funduszów, nie podlegających podziałowi.

Dywidenda od udziałów, wydzielona z zysków bilansowych, podpada pod pojęcie nadpłat i zwrotów, o których mówi art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Teza).

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 6198/31 w sprawie Pomorskiego Stowarzyszenia Rolniczo-Handlowego Spółdzielni z ogr. odp. w Toruniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

... Według zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego za r. 1929 zysk bilansowy skarżącej Spółdzielni podzielono uchwałą Walnego Zgromadzenia, jak następuje: 10% na kapitał zapasowy zł 2.992,77, 9% dywidendy od udziałów zł 14.587,11, diety Rady Nadzorczej, tantjema i gratyfikacje pracowników zł 7.338,50, na fundusz specjalny do dyspozycji Rady Nadzorczej zł 5.009,39.

Zgodnie z treścią art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, w spółdzielniach, działających na zasadzie ustawy z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust., które należą do związków rewizyjnych, wymienionych w art. 66 i 70 tejże ustawy, podlegają odliczeniu od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzące z obrotów z członkami, tylko o tyle, o ile spółdzielnie te faktycznie i statutowo działają wśród swych członków, lub jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swą i na osoby, nie będące ich członkami, ale przelewają przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków. Z przepisu tego wynika, że koniecznym warunkiem odliczenia wzmiankowanych nadwyżek bilansowych, t. j. tej części zysku bilansowego, którą odrzucają obroty z nieczłonkami — w razie gdy spółdzielnia, jak w danym wypadku, rozszerza swą działalność i na osoby postronne — jest całkowite przelanie przypadających na nieczłonków nadpłat

i zwrotów do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków, bez względu na formę tego podziału.

Warunkowi temu jednak skarżące Stowarzyszenie nie uczyniło zadość, ponieważ, jak wynika z zamknięcia rachunkowego i złożonego zeznania o dochodzie, czysty zysk na mocy uchwały Walnego Zgromadzenia z 4 lipca 1930 stanowił 29.927,77 zł, stosunek procentowy obrotów z członkami i osobami obcemi wynosił 55,6% i 44,4%, a więc nawet z najkorzystniej liczonej nadwyżki bilansowej, przypadającej na nadpłaty i zwroty, 22.589 zł 27 gr, należało wyłączyć od podziału 44,4%, czyli 10.296 zł 35 gr, tak iż do podziału między członków pozostawałaby jedynie różnica 12.292 zł 92 gr.

Zapatrywanie skarżącej spółdzielni, jakoby — ponieważ zwroty i nadpłaty, o których mowa w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, w roku sprawozdawczym ani na rzecz członków, ani na rzecz niečzłonków nie były wydzielone — upadała tem samem kwestja, czy nadpłaty te i zwroty zostały przelane do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków, jest błędne. Bezsporne jest, że Spółdzielnia dokonywała obrotów z osobami obcemi oraz że obroty te stanowiły 44,4% ogólnej sumy obrotów i dały odpowiednią sumę zysków. Zyski te właśnie objęte są pojęciem nadpłat i zwrotów, przyczem z uwagi na jasną intencję ustawodawcy faworyzowania jedynie takich spółdzielni, których gestja wyklucza przysparzanie członkom korzyści, czerpanych nie z kooperacji, lecz ze zwykłych interesów handlowych, nie może mieć istotnego znaczenia, czy rozdział takich zysków następuje w formie zwrotów, czy też procentów od udziałów. Decyduje bowiem jedynie fakt ich zużytkowania w sposób, wymagany przez ustawę o podatku dochodowym. Skoro zatem, zamiast przelać te zyski w całości do funduszów niepodzielnych, Spółdzielnia przeznaczyła je na inne cele, przeto nie dopełniła koniecznego warunku, przy którego istnieniu, na mocy art. 10 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym, możliwe jest odliczenie od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzącej z obrotów z członkami.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wyrok ten jasno i mocno podkreśla jedną zasadę: przywileje w dziedzinie podatku dochodowego (art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym) otrzymuje tylko taka spółdzielnia, której członkowie czerpią korzyści jedynie z kooperacji, a nie otrzymują zysków ze zwykłych interesów handlowych. Stwierdza on, że taka była intencja ustawodawcy, któremu widocznie chodziło o poparcie prawdziwej spółdzielczości, z jej odrębnemi celami i zasadami, innemi od celów normalnych w ustroju kapitalistycznym jednostek gospodarczych, przedewszystkiem zysk na oku mających.

O ile mnie wiadomo, NTA rozwiązuje po raz pierwszy zagadnienie to w sposób tak zdecydowany. Trzy wyroki NTA, omówione przeze mnie w OPA, I, 79, kła-

dą nacisk na zgoła inny moment: na działalność wśród członków i na procentowy stosunek tej działalności do działalności wśród nieczłonków. Wyraziłem swoje zastrzeżenia co do tego poglądu i twierdziłem, że drugorzędną jest sprawa omawianego stosunku procentowego, o którym zresztą w ustawodawstwie niema mowy, pierwszorzędną natomiast jest podział rezultatów działalności i że wykluczenie członków od korzystania z zysków, płynących z działalności spółdzielni wśród nieczłonków, i przelewanie tych zysków do funduszów niepodzielnych spółdzielni jest warunkiem ulg podatkowych. Inaczej spółdzielnia staje w rzędzie kapitalistycznych przedsiębiorstw, dla których przewidziane jest normalne opodatkowanie.

Z tego właśnie założenia wychodzi powyższy wyrok. Konsekwentnie żąda też przelania do niepodzielnych funduszów spółdzielni wszelkich zysków, pochodzących z działalności z nieczłonkami, bez względu na ich formę i nomenklaturę, choćby spółdzielnia, jak w niniejszym przypadku, chciała je doprowadzić członkom w formie wydzielonej dywidendy od udziałów. Inna jest sprawa, czy procentowe obliczenie tej części zysków, jak to czyni powyższy wyrok, odpowiada całkowicie wspomnianej zasadzie i czy nie byłoby lepiej żądać rachunkowego wydzielenia tej części zysków według istotnej ich wysokości.

Dalszą konsekwencją tego założenia jest, że dla stosunku procentowego działalności wśród członków i nieczłonków niema już miejsca w motywach. W powyższym wyroku niema też o tym stosunku mowy. I słusznie. Nietylko dlatego, że w niniejszej sprawie procent obrotów wynosił 55,6. Ale przedewszystkiem z tego powodu, że inny moment został uznany za wyłączny warunek udzielenia ulg. Przy tem rozumowaniu byłoby tylko logiczne i konsekwentne powiedzieć: choćby spółdzielnia tylko w małym procencie działała z członkami, to mimoto będzie miała ulgi, byleby zyski osiągnięte z obrotów nieczłonkowskich przelała w całości do funduszów niepodzielnych.

Dr. I. Weinfeld

325.

PODATEK DOCHODOWY.

Sprzedaż lasu a spieniężenie majątku.

Sprzedaż lasu winna być uważana za spieniężenie majątku w myśl art. 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) tylko wówczas, gdy nietylko drzewostan, ale i grunt, t. j. źródło, dające przychody, zostanie pozbyte. Przytem jest obojętne, czy pozbycie źródła dochodu następuje jednym aktem łącznie z drzewostanem i czy nabywcą gruntu jest ta sama osoba, która nabyła drzewostan.

Wyrok NTA z 22 września 1932 l. rej. 5506/29 w sprawie Wincentego Wołłejki w Grodźcu przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

. . .Spór toczy się między stronami w kwestji interpretacji art. 15 w związku z art. 6 i 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym, a mianowicie, czy transakcje, dokonane kontraktami z 20 lipca i 15 grudnia 1927, z punktu widzenia powyższej ustawy mają być uważane za spienięże-

nie majątku przez podatnika, jak twierdzi strona skarżąca, czy też za sprzedaż lasu, podpadającą pod pojęcie dochodu, jak utrzymuje pozwana władza.

Według powołanego art. 15 ustawy za dochód z lasu uważa się czysty przychód, uzyskany z wyrębów i wszelkich użytków leśnych, oraz wynagrodzenia, otrzymane za odstąpione osobom trzecim prawa użytkowania lasu; w ustępach 4 do 6 zawiera art. 15 przepisy, dotyczące ustalenia dochodu w wypadkach wyrębu, przekraczającego ilość, określoną w planie gospodarstwa leśnego, lub ilość, odpowiadającą naturalnemu przyrostowi (t. zw. wyrąb nadzwyczajny).

Według tezy, wypowiedzianej przez NTA w wyroku z 15 maja 1929 l. rej. 992/27 w sprawie Joanny Druckiej-Lubeckiej (Zbiór wyroków Nr. 109 S), zastosowania ustępów 4 do 6 art. 15 nie wyklucza fakt, że podatnik nie uskutecznia sam nadzwyczajnego wyrębu lasu, lecz sprzedaje drzewostan osobie trzeciej do wyrębu w pień. W wyroku powyższym NTA — z powołaniem się na wywody, zawarte w wyroku z 11 stycznia 1927 l. rej. 2449/25 w sprawie Konstantego Chreptowicza Butenjewa (Zbiór wyroków Nr. 1100), gdzie zostało sprecyzowane i uzasadnione zapatrywanie Trybunału w kwestji pojęcia gospodarstwa leśnego, jako źródła dochodu w rozumieniu art. 3, 6 i 15 ustawy, a w szczególności, że jest niem grunt, podczas gdy drzewostan stanowi tylko owoc tego źródła — orzekł, że gdy w okresie miarodajnym dla wymiaru podatku jedynie drzewostan zostanie przez podatnika sprzedany, natomiast samo źródło produkujące, t. j. grunt, stanowiący w rozumieniu ustawy majątek zakładowy, obojętne z jakich powodów, pozostanie nadal we własności podatnika, nie zachodzi wypadek, podpadający pod przepis art. 7 p. 2 ustawy, według którego nie podlegają opodatkowaniu jedynie wpływy wskutek częściowego lub całkowitego spieniężenia majątku.

Zgodnie tedy z powyższemi zapatrywaniami Trybunału, tylko wówczas sprzedaż lasu winna być uważana za spieniężenie majątku w myśl art. 7 p. 2 ustawy, gdy nietylko drzewostan, ale również i grunt, t. j. źródło, dające przychody, zostanie pozbyte. Nie odgrywa przytem roli, czy pozbycie źródła dochodu następuje jednym aktem łącznie z drzewostanem, względnie czy nabywcą gruntu jest ta sama osoba, która nabyła drzewostan, natomiast istotnem jest, z uwagi na to, iż chodzi o określenie dochodu u dotychczasowego posiadacza lasu, jako podatnika, czy stan faktyczny sprawy pozwala ustalić, iż płatnik, mimo dokonanego pozbycia, źródło dochodu nadal posiada, a zatem, że nie zachodzą istotne wymogi zastosowania art. 7 p. 2 ustawy, gdyż niema spieniężenia majątku.

W rozpatrywanym wypadku płatnik w postępowaniu administracyjnem powołał się na szereg okoliczności faktycznych, wskazujących, jego zdaniem, iż nastąpiło spieniężenie majątku, że faktycznie pozbył las z gruntem, a w szczególności, że, jak ma wynikać z kontraktów, spieniężono drogą sprzedaży na zupełny wyrąb cały drzewostan, rosnący na terenie, określonym w dotyczącym kontrakcie, że sprzedający wyraził zgodę, aby nabywcy, celem wyjednania zezwolenia na wyrąb drzewostanu, przekazali grunty podleśne na rzecz włościan przy likwidacji serwitutów lub na rzecz Skarbu Państwa, oraz że zawarto (jak stwierdza zaświadczenie Powiatowego Urzędu Ziemskiego w Lidzie z 15 września 1928) umowy dobrowolne, likwidujące serwituty i wyznaczające jako ekwiwalent serwitutowy 321 ha ziemi z pod lasu na własność gospodarzy wsi Hołdów i Zieniewicze. Pozwana władza, jak wynika z odpowiedzi na skargę, faktycznych podstaw, na których opierał skarżący swoje, określone na wstępie niniejszych rozważań, roszczenia, nie kwestjonuje.

W tym stanie rzeczy wyłaniała się tedy na tle odwołania kwestja, jak zastosować przepisy prawa do niespornego stanu faktycznego, wobec czego pozwana władza, z uwagi na postanowienia art. 73 w związku z art. 70 ustawy o podatku dochodowym, winna była z istotnemi dla sprawy zarzutami odwołania szczegółowo się rozprawić. Gdy zaś, wbrew powyższemu, w zaskarżonej decyzji władza ograniczyła się do stwierdzenia, iż przyjęto dochód z lasu za nadzwyczajny, należało uznać, że naruszyła ona przez to formy postępowania administracyjnego ze szkodą skarżącego (art. 12 p. 3 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.).

Z powyższej przyczyny Trybunał, na zasadzie art. 19 wspomnianej ostatnio ustawy, uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Zarówno powyższy wyrok, jak i poprzednia judykatura wychodzą z założenia, że źródłem przychodu jest grunt, a drzewostany są tylko owocami gruntu i jako takie winny być traktowane jako przychód, podlegający opodatkowaniu w myśl zasad art. 15 ustawy.

Rozpoznawany wyrok jednak czyni krok naprzód w kierunku liberalniejszego traktowania sprawy realizacji drzewostanów, uważając, iż wyzbycie się ich staje się realizacją mienia (art. 7 p. 2), gdy można ustalić, że płatnik pozbył się jednocześnie gruntu, jako źródła dochodu, chociażby odrębnym aktem. Sądzę, iż wyrok ten i motywy jego nie wyczerpują jeszcze w całości rozpoznawanej kwestji i przy rozstrzyganiu jej zatrzymały się w pół drogi.

Przedewszystkiem, rozważając zagadnienie opodatkowania użytkowania leśnego, niesposób rozstrzygnąć go wyczerpująco bez związania tej sprawy z przepisami ustawodawstwa o ochronie lasów, które ustala pojęcie prawne „lasu" oraz „gruntu podleśnego" i ustala zasady korzystania przez właściciela z lasu, jako odrębnego objektu majątkowego, pozostającego — ze względu na interes publiczny — pod spe-

cjalną opieką ustawodawstwa administracyjnego. Z porównania postanowień art. 3, 6 i 15 ustawy o podatku dochodowym z postanowieniami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 (jednolity tekst poz. 932/32 Dz. Ust.) o ochronie lasów, niestanowiących własności Państwa, wynika przedewszystkiem pojęcie „źródła przychodu", jeśli chodzi o użytkowanie leśne. Zd. m., niesłuszne jest twierdzenie, że źródłem tem jest tylko grunt; źródłem tem jest las, jako odrębny objekt gospodarczy, stanowiący całokształt gruntu i drzewostanów, którego charakter prawny i użytkowanie są określone i spetryfikowane przez przepisy prawne rozporządzenia Prezydenta z 24 czerwca 1927. Zgodnie z postanowieniami tego rozporządzenia — las i grunty podleśne nie mogą być bez zezwolenia władzy zmienione na inny rodzaj użytkowania, które zresztą może nastąpić tylko w wypadkach ustawowo przewidzianych; użytkowanie lasu może również nastąpić w zasadzie tylko w granicach zatwierdzonego przez władze planu bądź programu gospodarczego. Odrębne zresztą traktowanie lasu, jako w całokształcie samodzielnego objektu podatkowego, wynika i z innych przepisów podatkowych, jak np. z ustawy o daninie lasowej, podatku majątkowym i t. p. Zresztą odrębność pojęcia „lasu", jako samodzielnego źródła dochodu, wynika i z postanowień art. 15 ustawy o podatku dochodowym, który w części pierwszej — mówiąc o dochodzie z gruntów — oddzielnie jednak mówi o gospodarstwie leśnem i oddzielnie o rolnem. Art. 3 zaś, mówiąc o źródłach dochodów, mówi „o nieruchomości gruntowej", a niewątpliwie prawnie las jest nieruchomością gruntową, tylko wobec przepisów rozporządzenia z 24 czerwca 1927 odrębną od innego rodzaju gruntów. Stąd już łatwo wyprowadzić wnioski, kiedy realizacja drzewostanów będzie podpadała pod postanowienia art. 15 ustawy, a kiedy pod art. 7 p. 2. Realizacją mienia będzie realizacja drzewostanów wówczas, gdy w związku z postanowieniami rozporządzenia z 24 czerwca 1927 las jako objekt prawny i gospodarczy w rękach danego właściciela przestaje istnieć. Nietylko więc art. 7 p. 2 winien mieć zastosowanie, gdy właściciel pozbywa się i drzewostanów i gruntu pod niemi (w tym wypadku zresztą może las ginąć i jako pojęcie prawne w rozumieniu rozporządzenia z 24 czerwca 1927 i jako źródło dochodu, np. w wypadku regulacji służebności, gdy ziemia odchodzi do włościan jako objekt rolny, a drzewostany podlegają zdjęciu i realizacji, — jak również może ginąć tylko jako źródło dochodu dla danego płatnika, który, jak np. w wypadku rozpoznanym przez NTA, oddzielnemi aktami sprzedał i drzewostan i ziemię), ale i w tych wypadkach, gdy następuje realizacja drzewostanów z objektu leśnego, który — zgodnie z rozporządzeniem z 24 czerwca 1927 i zezwoleniem władzy — przestaje istnieć jako las i zostaje w rękach tegoż właściciela jako objekt użytkowania rolnego. Przypuśćmy np., że władza ochrony lasów zastosowała p. a) art. 2 cyt. rozporządzenia o ochronie lasów i zezwoliła na zamianę użytkowania leśnego na inny rodzaj użytkowania dla lepszego wykorzystania gruntów (np. grunty wyjątkowo urodzajne były mało odpowiednie pod uprawę leśną i zezwolono na wylesienie ich dla założenia sadów handlowych) i właściciel wyrąbał i sprzedał cały drzewostan, a ziemię zużył pod sady owocowe. W tym wypadku nastąpiła częściowa realizacja mienia, las jako źródło dochodu przestał istnieć, część źródła dochodu (grunt) podlega przemianie na inny objekt gospodarczy, poddany innemu użytkowaniu, pozostała część (drzewostan) została zrealizowana (art. 7 p. 2).

Natomiast jeśli las pozostaje nadal w rękach danego płatnika, jako objekt leśny, podporządkowany przepisom rozporządzenia z 24 czerwca 1927, to wszelkie w nim wyręby i wszelkie użytkowanie go podlega postanowieniom art. 15 ustawy o podatku dochodowym. Pozostaje wówczas tylko do rozstrzygnięcia kwestja, jakie wyręby będą należały do kategorji zwyczajnych, a jakie do kategorji nadzwyczajnych wyrębów, podległych opodatkowaniu na podstawie ostatniej części art. 15 usta-

wy. Jest to kwestja do rozstrzygnięcia w każdym poszczególnym wypadku na podstawie obowiązującego w danym objekcie planu gospodarczo-leśnego, jak również postanowień powołanego wyżej rozporządzenia o ochronie lasów prywatnych. Zagadnienie to również może nastręczać cały szereg komplikacyj i wątpliwości, nie jest ono jednak bezpośrednio związane z tematem niniejszej glosy.

Stefan Urbanowicz

326.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia członków zarządu: „Czynny udział w zarządzie".

Przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust z 1925 r.) nie wymaga stałego brania czynnego udziału w zarządzie do uwzględnienia płaconych za to sum, jako potrącalnego wynagrodzenia na zasadzie i w granicach tego przepisu prawa.

Wyrok NTA z 24 marca 1933 l. rej. 3/30 w sprawie Przędzalni i Tkalni Juty „Warta" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

. . .Jak to NTA już orzekł i uzasadnił w szeregu wyroków, a zwłaszcza w wyroku z 28 stycznia 1931 l. rej. 875/29 (Zbiór wyroków Nr. 420 S) w sprawie Zjednoczonych Browarów Warszawskich „Haberbusch i Schiele" Sp. Akc. w Warszawie, przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym dotyczy wszystkich osób, biorących czynny udział w zarządzie, nie rozróżniając, czy udział ten jest stały, czy niestały, i nie wymaga dla potrącalności płaconego za to wynagrodzenia, na zasadzie i w granicach tego przepisu prawa, stałego brania czynnego udziału w zarządzie. O czynnym zaś udziale w zarządzie może być — jak to Trybunał w powołanym wyroku wyjaśnił — mowa wówczas, gdy dana osoba rzeczywiście spełnia wszystkie funkcje, ciążące na niej z tytułu uczestnictwa w jednym z wymienionych w ustawie organów, zgodnie z przeznaczeniem tego organu i unormowanym dlań zakresem działania.

Mając powyższe na względzie, NTA uznał, że postępowanie administracyjne w rozpoznawanej sprawie dotknięte jest istotną wadliwością, gdyż — wbrew powyższej wykładni art. 21 — doliczono wypłacone członkom zarządu, o których chodzi, wynagrodzenia do podstaw wymiaru podatku jedynie z tego powodu, że nie są oni stale czynni w zarządzie Spółki, natomiast bez ustalenia istotnej okoliczności, czy ich udział w zarządzie był wogóle czynny w podanem wyżej rozumieniu. . . .

W związku z powyższym wyrokiem nasuwają się następujące uwagi:

Podział faktycznie osiąganych zysków w spółkach akcyjnych i spółkach z ogr. odp. następuje nietylko w formie dywidendy względnie rozdziału między udziałowców zysku bilansowego, wykazanego w zamknięciu rocznem ksiąg handlowych przedsiębiorstwa, lecz w pewnych przypadkach może mieć również miejsce w ciągu roku operacyjnego w drodze różnych wypłat na rzecz głównych akcjonarjuszy względnie udziałowców, przyczem wypłaty te są przez spółkę kwalifikowane jako koszt handlowy. Powyższe zjawisko ma przedewszystkiem miejsce w spółkach t. zw. familijnych, gdzie większość akcyj lub udziałów znajduje się w rękach członków tych samych rodzin, oraz w spółkach, w których większość akcyj czy udziałów skupiona jest w ręku kilku osób. I w jednym i w drugim przypadku osoby wspomniane wywierają decydujący wpływ na bieg interesów przedsiębiorstwa w drodze brania udziału w walnych zgromadzeniach spółek, przez wejście w skład zarządu, rad nadzorczych, komisyj rewizyjnych i t. p., co zkolei daje im m. i. również możność takiego lub innego normowania wysokości tych właśnie wydatków spółki, pod formą których może faktycznie mieć miejsce podział zysków w postaci kosztów handlowych przedsiębiorstwa. Typowym takim wydatkiem są wydatki na wynagrodzenie członków zarządu, rad nadzorczych, komisyj rewizyjnych i t. p. W skład powyższych organów spółek wchodzą najczęściej posiadacze większej ilości akcyj czy udziałów przedsiębiorstwa i dla nich jest rzeczą obojętną, czy zyski osiągają w postaci dywidendy, czy też w postaci odpowiednio wysokiego wynagrodzenia z racji piastowanych mandatów w danej spółce. Ponieważ jednak dywidenda podlega opodatkowaniu w spółce, a wynagrodzenie może być potrącane jako koszt osiągnięcia dochodu, siłą faktu należy się liczyć z silną tendencją podziału zysków przedsiębiorstwa w postaci nadmiernych wynagrodzeń.

Tym tendencjom miały przeciwdziałać postanowienia art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. W myśl tych postanowień, przy ustalaniu dochodu podatkowego, „za zyski bilansowe uważa się wreszcie te kwoty pensyj i wszelkiego rodzaju wynagrodzenia osób biorących czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa i zarazem wchodzących do składu zarządu, rad nadzorczych, komitetów dyskontowych i komisyj rewizyjnych w charakterze członków lub ich zastępców, oraz osób upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa, które przekraczają sumarycznie" oznaczony w ustawie procent kapitału zakładowego (10 — 15%). Z powyższego brzmienia ustawy wynika, że wynagrodzenie członków zarządu, rad nadzorczych i komisyj rewizyjnych, niebiorących czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, nie jest potrącalne przy ustalaniu dochodu podatkowego w myśl art. 21, a potrącalne jest jedynie wynagrodzenie tych osób, które biorą „czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa", i to tylko w granicach norm zakreślonych ustawą. Nadwyżka ponad te normy podlega doliczeniu do dochodu podatkowego.

Przytoczone wyżej postanowienia ustawy są zatem natury czysto fiskalnej, a jako takie winny być interpretowane raczej ścieśniająco, o ile chodzi o uprawnienia płatników, aniżeli rozszerzająco na korzyść płatników.

Tymczasem interpretacja postanowień art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, stosowana przez NTA, poszła we wręcz odwrotnym kierunku.

Pierwotnie władze skarbowe doliczały w całości do dochodu podatkowego wynagrodzenia tych osób wyższej administracji przedsiębiorstw, które nie brały czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, zaś wynagrodzenie osób, biorących czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa, uwzględniały w ramach art. 21 ust. 3 ustawy. Za biorące czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa były uznawane te osoby wyż-

szej administracji przedsiębiorstw, które wywierały w ciągu roku trwały wpływ na bieg interesów przedsiębiorstwa, a więc z reguły członkowie zarządu, sprawujący funkcje t. zw. urzędującej dyrekcji, a z członków rady nadzorczej osoby, którym powierzone zostało prowadzenie pewnego działu interesów przedsiębiorstwa w sposób, który wymagał ich ciągłej ingerencji.

NTA w wyrokach swych stanął jednak na stanowisku, że za biorące czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa należy uznawać osoby wyższej administracji przedsiębiorstw, jeżeli spełniają faktycznie statutem przewidziane czynności. W ten sposób, jako biorący czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa narówni z t. zw. czynnym dyrektorem jest kwalifikowany pod względem podatkowym również członek komisji rewizyjnej, który zgodnie ze statutem raz do roku przeprowadził rewizję ksiąg handlowych przedsiębiorstwa; jest także narówni traktowany członek rady nadzorczej, który w ciągu roku brał udział w kilku posiedzeniach tej rady. Nie podpada tylko pod normy z art. 21 ust. 3 ustawy wynagrodzenie członka rady nadzorczej, który nie wziął udziału ani w jednem posiedzeniu rady, lub wynagrodzenie członka komisji rewizyjnej, który nie brał udziału w dorocznej rewizji ksiąg handlowych. W ten sposób przepis art. 21 ust. 3 ustawy, że doliczeniu do dochodu podatkowego podlega w całości wynagrodzenie osób wyższej administracji przedsiębiorstw, niebiorących czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, został zupełnie zniwelowany. A jednak „czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa" w żadnym przypadku nie pokrywa się z faktycznem chociażby sprawowaniem np. mandatu członka rady nadzorczej, którego czynność ogranicza się do wzięcia udziału w kilku posiedzeniach tejże rady w ciągu roku, lub mandatu członka komisji rewizyjnej, który raz do roku przeprowadza rewizję ksiąg. Ustawodawca, jeżeli w art. 21 wymienia obok członków zarządu, którzy z reguły są czynni, także i członków rad nadzorczych i komisyj rewizyjnych, to miał na myśli te przypadki, gdy wspomnianym osobom powierza się w zarządzie przedsiębiorstwa funkcje zbliżone do funkcyj dyrektorów zarządzających przedsiębiorstw. Wobec takiego stępienia fiskalnych przepisów art. 21 ust. 3 ustawy w drodze interpretacji, stosowanej w wyrokach NTA, dzisiaj pojęcie „czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa" i „niebrania czynnego udziału" w tym zarządzie zupełnie się zatarło, a całe wynagrodzenie osób wyższej administracji przedsiębiorstw podpada pod normy z art. 21 ust. 3 ustawy.

Nie koniec jednak na tem. W interpretacji swojej art. 21 ust. 3 ustawy, rozszerzającej uprawnienia płatników, NTA poszedł jeszcze dalej. W myśl art. 21 ust. 3 ustawy, pod normy z tegoż artykułu podpadają „k w o t y p e n s y j i w s z e l k i e g o r o d z a j u w y n a g r o d z e n i a" osób wyższej administracji przedsiębiorstw, a więc wynagrodzenia bez względu na formę wypłaty i bez względu na tytuł wypłaty.

Tymczasem w wyroku z 25 kwietnia 1931 l. rej. 322/29 Trybunał stanął na stanowisku, że członek zarządu, rady nadzorczej i komisji rewizyjnej może obok wynagrodzenia, otrzymywanego z racji piastowanego mandatu, otrzymywać ponadto wynagrodzenie z tytułu najmu usług, a wtedy to ostatnie wynagrodzenie jest zawsze potrącalne w myśl art. 6 ustawy i nie podpada pod ograniczenia, wynikające z norm, zawartych w art. 21 ust. 3 ustawy. W ten sposób Trybunał stanął na stanowisku, że wynagrodzenia z tytułu najmu pracy czy też usług, otrzymywane przez członków zarządu, rad nadzorczych i t. p., nie podpadają pod pojęcie „pensyj i wszelkiego rodzaju wynagrodzeń", o których mowa w art. 21 ust. 3 ustawy. Ta ostatnia interpretacja w zupełności umożliwia obejście ustawowych przepisów o ograniczonej potrącalności wydatków na rzecz osób wyższej administracji przedsiębiorstw. Dla osoby, która otrzymuje wynagrodzenie, jest rzeczą obojętną, z jakiego tytułu następuje

wypłata. Dla przedsiębiorstwa zaś korzystniejszem jest, by wypłata następowała z tytułu najmu usług, gdyby na skutek tej wypłaty w inny sposób, miała być doliczona pewna nadwyżka wynagrodzeń do dochodu podatkowego. Wobec wyroku Trybunału, potrącalność wydatków z tytułu najmu usług może być oceniana tylko w ramach art. 6 ustawy. Nie podlega kwestjonowaniu ani celowość wydatku z tytułu najmu usług, ani też wysokość wydatku w stosunku do świadczeń na rzecz przedsiębiorstwa. Już dzisiaj coraz więcej spotyka się zjawisko,że członek zarządu, rady nadzorczej, ba nawet i prokurent, obok niskiego wynagrodzenia z tytułu piastowanego mandatu, otrzymuje wynagrodzenie z tytułu najmu usług. Trzeba się liczyć z tem, że ile razy odpowiednie unormowanie wypłat na rzecz osób, o których mowa, będzie dogadzało przedsiębiorstwu, zjawisko przerzucania wypłat na najem usług będzie coraz częstsze, a wtedy przepis fiskalny art. 21 ust. 3 ustawy stanie się przepisem martwym.

Otóż zamieszczanie w ustawie martwego przepisu, przepisu, który każdy może obejść, nie mogło być zamiarem ustawodawcy. Używając słów „pensje i wszelkiego rodzaju wynagrodzenia", ustawodawca mógł mieć na myśli tylko rzeczywiście wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, a więc każde wynagrodzenie bez względu na rodzaj i tytuł wypłaty. Przecież wynagrodzenie t. zw. dyrektorów zarządzających, nie będących akcjonarjuszami, oraz wynagrodzenie prokurentów jest czystem wynagrodzeniem z tytułu najmu usług, a jednak podpada pod normy art. 21 ust. 3 ustawy.

Stan obecny, o ile chodzi o interpretację art. 21 ust. 3 ustawy, nie da się nadal utrzymać. Niemoralnem bowiem byłoby tolerowanie w ustawie przepisu natury fiskalnej, którego obejście pozostawione jest dobrej lub złej woli płatnika, przy zupełnej bezsilności władz skarbowych, o ile chodzi o przeciwdziałanie temu obejściu, względnie o sprostowanie ujemnych skutków, jakie pod względem podatkowym stwarza to obejście. Pozostają dwa wyjścia: albo zmiana interpretacji w tym kierunku, by przepis art. 21 ust. 3 ustawy odzyskał swe faktyczne znaczenie zgodnie z zamiarem ustawodawcy, albo też ustawowa zmiana brzmienia tegoż artykułu w sposób, któryby uniemożliwiał dowolne obejście obowiązujących przepisów prawnych natury fiskalnej.

Jan Urban

327.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia członków zarządu: Stosunek do wysokości kapitału zakładowego.

Podwyższenie kapitału zakładowego spółki z ogr. odp. (b. zabór pruski), uchwalone w ciągu okresu operacyjnego, a do końca okresu nie wpisane w rejestrze handlowym, nie ma wpływu na podstawę obliczenia nadwyżki wynagrodzeń ponad normy, przewidziane w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1933 l. rej. 1768/30 w sprawie firmy: „Robur" Związek Kopalń Górnośląskich Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Przedmiotem skargi jest jedynie ta część orzeczenia Komisji Odwoławczej z 17 grudnia 1929, którą Komisja za podstawę obliczenia nadwyżki wynagrodzeń ponad normy, przewidziane w ust. 3 art. 21 ustawy o podatku dochodowym, przyjęła kapitał zakładowy w kwocie 2.006.000 zł, mimo iż dnia 22 grudnia 1927 podwyższono kapitał Spółki do sumy 5.000.000 zł....

Ustawa o podatku dochodowym nie zawiera przepisów w spornej kwestji, kiedy podwyższenie kapitału zakładowego spółki z ogr. odp. należy uważać za dokonane; wobec tego należy, jak to słusznie podnosi sama skarga, pytanie to rozstrzygać na podstawie innych miarodajnych ustaw, t. j. w rozpoznawanej sprawie na podstawie ustawy niemieckiej o spółkach z ogr. odp. z 20 kwietnia 1892 w brzmieniu ustawy z 20 maja 1898.

Według § 3 p. 3 kontrakt spółki zawierać musi wymienienie wysokości kapitału zakładowego. Według § 7 spółka zgłoszona być musi w sądzie dla wpisu w rejestrze handlowym, zaś według § 8 do tego zgłoszenia dołączony być musi kontrakt spółki. Wpis w rejestrze handlowym obejmuje m. i. według § 10 także wysokość kapitału zakładowego, a przed dokonaniem wpisu spółka w myśl § 11 wogóle nie istnieje, działający zaś w imieniu spółki odpowiadają osobiście i solidarnie. Wysokość kapitału zakładowego jest więc zasadniczym elementem kontraktu spółki i wraz z całym kontraktem nabiera mocy prawnej dopiero z chwilą wpisu do rejestru handlowego. Słusznie więc wywodzi władza pozwana w odpowiedzi na skargę, że zmiana wysokości kapitału zakładowego jest zmianą kontraktu spółki, skoro, jak to wypływa z § 10, jest to zmiana koniecznego i zasadniczego elementu kontraktu spółki. Zmiana kontraktu spółki wymaga według § 54 również wpisu do rejestru handlowego, a ustęp ostatni tego paragrafu postanawia, że zmiana ta nie ma skutku prawnego, póki nie jest wpisana w rejestrze handlowym. Wreszcie przepisuje jeszcze § 57 odnośnie do podwyższenia kapitału zakładowego wyraźnie obowiązek zgłoszenia go do wpisu w rejestrze handlowym.

Postanowienia te nie dopuszczają wątpliwości co do tego, że podwyższenie kapitału zakładowego spółki z ogr. odp. wymaga zgłoszenia go do wpisu w rejestrze handlowym i uzyskuje moc prawną dopiero z chwilą dokonania tego wpisu. Paragraf 54 jest bowiem kategoryczny i nie czyni różnicy między mocą prawną podwyższenia kapitału czy zmiany kontraktu spółki pro foro interno, a pro foro externo.

Gdy w rozpoznawanej sprawie bezsporne jest, że kapitał zakładowy spółki, podwyższony uchwałą z 22 grudnia 1927, wpisany został w rejestrze handlowym dopiero 18 stycznia 1928, przeto NTA nie mógł uznać, aby zaskarżone orzeczenie, przyjmując, że kapitał zakła-

dowy wynosił w dniu 31 grudnia 1927 kwotę 2.006.000 zł, naruszyło przytoczone wyżej postanowienia ustawy o spółkach z ogr. odp. oraz art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

W tym stanie rzeczy, skoro wymóg ustawowy mocy prawnej podwyższenia kapitału zakładowego w rozpoznawanej sprawie nie zachodził, nie miał NTA powodu do rozpatrywania dalszego zagadnienia, jakie znaczenie dla zastosowania ust. 3 art. 21 ustawy o podatku dochodowym miałaby okoliczność, iż podatniczka dokonała podwyższenia kapitału zakładowego dopiero przy samym końcu okresu operacyjnego.

Z tych powodów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

W wyroku powyższym NTA porusza i rozstrzyga kwestję czysto cywilistyczną: kiedy na tle niemieckiej ustawy o spółkach z ogr. odp. uznać należy podwyższenie kapitału za dokonane.

Rozstrzygnięcie NTA jest zgodne z judykaturą i doktryną niemiecką (por. komentarz Hachenburga § 54 uw. 3; komentarz Brodmanna § 54 uw. 3; Feine, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 1929, str. 610).

NTA pozostawił otwartą kwestję, jakie ma znaczenie dla zastosowania art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym sama okoliczność, iż podwyższenie kapitału nastąpiło w ciągu roku operacyjnego. Zagadnienie to jest bardzo sporne: można stanąć na stanowisku, iż przez kapitał zakładowy rozumieć należy kapitał, który figuruje w bilansie zamknięcia (oczywiście, o ile zarejestrowanie podwyższonego kapitału już nastąpiło), — albo że podwyższony kapitał zakładowy, dla obliczenia dopuszczalnych podatkowo wynagrodzeń członków wyższej administracji, powinien istnieć w rejestrze i bilansie przez cały rok operacyjny (a więc figurować w bilansie otwarcia), można wreszcie stanąć na stanowisku kompromisowem, iż dopuszczalne potrącenia wydatków na wyższą administrację obliczać należy pro rata temporis, t. j. według podwyższonego kapitału za ułamek roku od chwili ujawnienia podwyższonego kapitału w rejestrze handlowym do końca roku operacyjnego.

W. J. Szatensztejn

328.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółki z ogr. odp. — obowiązek podatkowy; odpowiedzialność za zaległość podatkową po rozwiązaniu spółki.

1. Spółki z ogr. odp. podlegają podatkowi dochodowemu, jako podmioty podatkowe w myśl art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

2. Pominięcie przez instancję odwoławczą zarzutu spólnika rozwiązanej spółki z ogr. odp., iż za zaległość podatkową spółki odpowiada tylko proporcjonalnie do swego udziału, stanowi istotną wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 12 września 1932 l. rej. 692/28 w sprawie Kazimierza Paszkowskiego w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie podatku dochodowego na r. 1924.

Z protokółu badania ksiąg handlowych firmy „Hulewicz i Paszkowski“ Sp. z ogr. odp. z siedzibą w Warszawie, sporządzonego 10 marca 1926 w obecności spólnika firmy Kazimierza Paszkowskiego, wynika, że firma powstała i istniała od 15 marca 1922 do 1 maja 1924. . . .

. . .Podstawą wymiaru dla spornego podatku był dochód . . . okresu od 1 lipca 1922 do 30 czerwca 1923. . . .

Skarżący zarzuca, iż wymierzono mu podatek od całego dochodu, jakkolwiek z ducha ustawy, a w szczególności z art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym wynika, że w razie likwidacji spółki każdy udziałowiec winien płacić podatek w stosunku do posiadanych udziałów. Władza pozwana natomiast w odpowiedzi na skargę wyraża zapatrywanie, iż z powołanego przepisu art. 22, do którego nie można stosować rozszerzającej interpretacji, nie wynika, jakoby udziałowcy spółki z ogr. odp. winni płacić podatek w stosunku do ilości posiadanych udziałów. Przeciwnie, z przepisu art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym wyraźnie wypływa, że skarżąca firma, jako osoba prawna, obowiązana jest do opłacania podatku dochodowego od całego dochodu.

Zapatrywanie powyższe władzy NTA uznał za uzasadnione, spółki z ogr. odp. bowiem już z mocy swej istoty prawnej, wynikającej z przepisów dekretu o spółkach z ogr. odp. z 8 lutego 1919 poz. 201 Dz. Pr., w szczególności z jego art. 2, 3, 4, 9 i 11, w związku z postanowieniami dekretu o rejestrze handlowym z 7 lutego 1919 poz. 164 Dz. Pr., a mianowicie z jego art. 1, 2 i 11, winny być uznane za osoby prawne, których istnienie rozpoczyna się z chwilą ich wciągnięcia do rejestru handlowego, wobec czego trafnie twierdzi władza pozwana, że spółki takie podlegają podatkowi dochodowemu, jako podmioty podatkowe w myśl art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. Kwestja jednak obowiązku podatkowego, a zatem kwestja wymiaru podatku dla danego płatnika, jest odrębna od kwestji odpowiedzialności za wymierzoną już podatnikowi należność podatkową w wypadku, gdy w chwili realizacji obowiązku podatkowego nie miał on już bytu samoistnego, a wchodzi w grę ustalenie obowiązku pokrycia zaległej u niego należności podatkowej. W tym właśnie względzie skarżący Paszkowski, zgłaszając w odwołaniu, wniesionem we własnem imieniu, zarzut, że jako „właściciel proporcjonalnie do swego udziału w spółce“ może odpowiadać za podatek tylko w stosunku do swego udziału, t. j. do 37%,

podniósł kwestję nie wymiaru podatku, lecz odpowiedzialności za zaległość podatkową. Z tym zarzutem jednak władza pozwana, wdawszy się w rozpoznanie rzeczonego odwołania, w zaskarżonej decyzji zupełnie się nie rozprawiła....

NTA dopatrzył się w pominięciu tego zarzutu w decyzji milczeniem istotnej wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla strony skarżącej, gdyż brak ten ograniczył jej prawa obrony przed instancją kasacyjną....

Wniosek NTA, iż spółki z ogr. odp. są osobami prawnemi i jako takie w myśl art. 1 p. 5 ustawy o podatku dochodowym podlegają odrębnemu podatkowi dochodowemu, jest oczywisty i nie wymaga dalszego omówienia. Trybunał jednak, stwierdzając osobowość prawną spółki z ogr. odp., a zatem uznając całkowitą odrębność jej osobowości od osobowości osób fizycznych, będących jej uczestnikami, nie wysnuwa z tego z uwagi na zarzuty kasacji wniosków co do obowiązku podatkowego spółki.

W tym względzie podkreślić należy, że, jak wynika z pierwszego ustępu omawianego wyroku, spółka z ogr. odp. została opodatkowana na podstawie protokółu badania ksiąg handlowych, dokonanego 10 marca 1926, a zatem wymiar podatku musiał nastąpić później, a więc przynajmniej w r. 1926, podczas gdy sama spółka istniała jedynie do 1 maja 1924. Tak więc uskuteczniono wymiar podatku osobie prawnej nieistniejącej, za okres poprzedniej jej działalności. Dla zaistnienia publiczno-prawnego obowiązku uiszczenia i odpowiadającego mu uprawnienia władzy do żądania podatku, którytO stosunek powstaje przez wymiar, konieczne jest, rzecz jasna, istnienie podmiotu tego obowiązku — płatnika; w przeciwnym razie nie może powstać żaden stosunek publiczno - prawny, a dokonanie wymiaru jest niemożliwe.

Oczywiście, o ile dana osoba prawna skutkiem postanowienia o rozwiązaniu przeszła w stan likwidacji, ale istnieć nie przestała, a wymiaru dokonano w stosunku do takiej spółki w likwidacji — sytuacja ma się inaczej. Spółka w likwidacji zachowuje odrębność swego bytu prawnego i jego ciągłość, zmienia się tylko jej cel: zamiast działalności, obliczonej na zysk, pojawia się jako cel spieniężenie i podział majątku (Crüger — Crecelius, G. m. b. H., uw. 1 do § 60; art. 91 Projektu ustawy o spółkach z ogr. odp.). Tak więc w stosunku do spółki z ogr. odp. rozwiązanej wymiar uskuteczniony może być o tyle, o ile zachowała ona odrębny byt prawny, o ile jest ona w likwidacji.

Trybunał ściśle rozróżnia kwestję samego wymiaru (którą w przypadku, widocznie w braku zarzutów kasacyjnych, pomija) i kwestję odpowiedzialności za już wymierzoną należność podatkową i dochodzi do wniosku, że pominięcie zarzutu udziałowca spółki rozwiązanej, iż za zaległość podatkową tej ostatniej może on odpowiadać tylko do wysokości swego udziału, jest istotną wadliwością postępowania.

W przypadku chodzi o osobistą odpowiedzialność osoby fizycznej za obciążenia prawno-publiczne nieistniejącej już osoby prawnej. Taka odpowiedzialność za zaległości cudze ma oczywiście charakter wyjątkowy. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje przypadek takiej odpowiedzialności za zaległości podatkowe osoby prawnej w art. 86 ust. 2 przy przejęciu jej majątku. O dalekiej tylko analogji możnaby mówić w związku z art. 85 ust. 2, przewidującym odpowiedzialność spadkobierców za zaległości podatkowe ich spadkodawcy do wysokości ich udziałów w spadku.

Pomijając już fakt, iż ustawa ściśle rozróżnia osoby fizyczne i osoby prawne, co utrudnia przeprowadzenie jakiejkolwiek analogji między rozwiązaniem osoby

prawnej a śmiercią osoby fizycznej, stwierdzić należy, iż zarówno art. 85 ust. 2, jak 86 ust. 2 mówią o przejęciu majątku c u d z e g o wraz z jego ciężarami, czy to w drodze spadkobrania (art. 85), czy innego „objęcia" (art. 86). Przy rozwiązaniu spółki z ogr. odp. o czemś podobnem niema mowy. Udział jest bowiem prawem majątkowem, stanowiącem własność osobistą udziałowca, która ulega nie przejęciu, lecz z w r o t o w i. Za długi spółki odpowiada majątek spółki do chwili rozdzielenia go, jednakże z chwilą dokonania wypłaty udziału spólnikowi — ten ostatni, otrzymawszy wypłatę w dobrej wierze, nie może odpowiadać za zobowiązania spółki (por. art. 99 Projektu ustawy o spółkach z ogr. odp.); wypływa to z odrębnego charakteru osobowości prawnej spółki. Sądzimy, że te same zasady muszą być, w braku wyraźnych odmiennych postanowień ustawowych, stosowane i do zobowiązań publiczno-prawnych. Tak więc, zd. n., okoliczność, iż dana osoba była w tym czy innym stosunku udziałowcem majątku spółki, jest dla odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki obojętna, gdyż były udziałowiec z chwilą wypłacenia mu udziału za zobowiązania spółki nie odpowiada.

Czy jednak Skarb Państwa powinien ponosić stratę z powodu wypłacenia udziałów spólnikom rozwiązanej spółki, choć zaległości skarbowe nie zostały pokryte? W braku wyraźnego przepisu prawa, niema żadnego stosunku publiczno-prawnego między spólnikami czy byłymi spólnikami osobiście a Skarbem Państwa, a władze skarbowe żadnych uprawnień publiczno-prawnych w stosunku do spólników posiadać nie mogą. Może więc zachodzić sytuacja, iż wskutek braku podmiotu zobowiązania publiczno-prawnego (rozwiązanie spółki z ogr. odp.) i wskutek braku majątku tegoż podmiotu (który uległ podziałowi między spólników) Skarb nie ma możności pobrania przypadającego mu podatku z osiągniętego przez osobę prawną dochodu. W takim przypadku należałoby uznać, iż Skarb miałby otwartą drogę sądową, na której mógłby poszukiwać należności podatkowej, udowadniając, iż z winy likwidatora spółki uiszczenie podatku nie nastąpiło; chodziłoby tu o prywatno-prawne zobowiązanie likwidatora do wynagrodzenia Skarbowi zawinionej przez siebie szkody, a nawet o takież zobowiązanie byłych spólników, którzy w złej wierze niesłusznie się wzbogacili kosztem Skarbu; odpowiedzialność osobista za zaległość podatkową byłych spólników nie mogłaby się ograniczać do wysokości wypłaconego im udziału, lecz sięgaćby musiała wysokości udziału w majątku byłej spółki. Tego rodzaju akcja, oparta nie na przepisach ustaw skarbowych, lecz na prawie prywatnem, należałaby do właściwości sądów powszechnych. Szczegółowe jednak rozważenie tych możliwości przekraczałoby ramy tych uwag.

J. Namitkiewicz

329.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Faktyczne użycie lokali.

Czasowe faktyczne użycie lokali w nowowybudowanym domu jest bez znaczenia dla prawa do ulg w podatku dochodowym, o ile z właściwości tych lokali wynika, że rzeczywistem przeznaczeniem ich jest cel mieszkalny.

Wyrok NTA z 10 czerwca 1933 l. rej. 2008/29 w sprawie Dr. Lejby Nochumowskiego w Baranowiczach przeciw Izbie Skarbowej w Brze-

ściu n/B. w przedmiocie zwolnienia dochodów, płynących z nowowybudowanego domu, od obciążenia podatkiem dochodowym.

...Jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 19 września 1932 l. rej. 1572/29 w sprawie Teodora Manasiewicza przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n/B., czasowe faktyczne użycie lokali w nowowybudowanym domu jest bez znaczenia dla prawa do ulg w podatku dochodowym, o ile z właściwości tych lokali wynika, że rzeczywistem przeznaczeniem ich jest cel mieszkalny. Wprawdzie zaś powołany wyrok opiera się na art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust., podczas gdy w niniejszej sprawie z uwagi na datę ukończenia budowy ma zastosowanie art. 25 ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust., jednak postanowienia o ulgach w podatku dochodowym są w obu przepisach takie same z wyjątkiem drobnych zmian stylistycznych.

Skoro tedy nie jest sporne, a nawet zaskarżone orzeczenie wyraźnie to stwierdza, że dom, o który chodzi, „przeznaczony jest na cele mieszkalne", odmówienie ulgi w podatku dochodowym jedynie z powodu czasowego wynajęcia tego domu na szpital, jest niezgodne z ustawą.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

330.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Domy rozpoczęte przed 1 stycznia 1925.

Określone w art. 25 p. b) ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. prawo potrącenia z dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, kosztów budowy domu mieszkalnego odnosi się, o ile chodzi o domy, których budowę rozpoczęto przed r. 1925, tylko do kosztów, poniesionych na wykończenie domu po 1 stycznia 1925 (art. 21 tejże ustawy). (Teza).

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1933 l. rej. 3650/30 w sprawie Tow. Akc. Wyrobów Bawełnianych „Wola" w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Art. 25 p. b) ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. przyznaje osobom, tak fizycznym jak i prawnym, które w okresie 1925 r. do 1930 r. w y b u d u j ą domy mieszkalne, prawo potrącenia kosztów b u d o w y z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu. Według art. 21 ustawy w y k o ń c z e n i e

rozpoczętych, a niezamieszkałych domów traktuje się w rozumieniu tej ustawy narówni z budową. Z zestawienia treści wspomnianych artykułów wynika, że odnośnie do domów rozpoczętych, a niezamieszkałych prawo potrącenia, o którem mowa wyżej, dotyczy kosztów wykończenia, skoro wykończenie traktuje się narówni z budową, a ustawa przewiduje potrącalność kosztów budowy.

Wyłania się kwestja, od jakiego okresu czasu pomienione koszty wykończenia domów ulegają potrąceniu. Otóż jeżeli w myśl art. 25 p. b) ustawy prawo potrącenia kosztów „budowy" przysługuje osobom, które w okresie 1925 r. do 1930 r. „wybudują" domy mieszkalne, to prawo potrącenia kosztów „wykończenia" domów przysługuje, wobec przepisu art. 21, osobom, które w okresie 1925 r. do 1930 r. „wykończą" domy. Skoro zaś przy budowie nowych domów są potrącalne tylko koszty, poniesione na budowę w okresie czasu 1925 r. do 1930 r., przeto przy wykończeniu domów, których budowę rozpoczęto przed 1925 r., potrącalne są tylko koszty, poniesione na wykończenie po 1 stycznia 1925.

W świetle powyższych wywodów okazuje się nietrafnem odmienne zapatrywanie skargi na kwestję potrącalności kosztów wykończenia domów, wysnuwane z art. 21 ustawy.

Co się tyczy zarzutu skargi, iż ratio legis (tendencja powiększenia ilości mieszkań) przemawia za uznaniem przy wykończeniu domów, rozpoczętych przed r. 1925, potrącalności kosztów budowy domu w całości, należy zaznaczyć, iż uznanie takiej potrącalności byłoby sprzeczne z powołanemi wyżej przepisami, z których zresztą ujawnia się zamiar ustawodawcy, by potrącalne były te właśnie koszty, które budujący dom w okresie 1925 r. do 1930 r. poniósł na budowę, zaś wykańczający dom w tymże okresie — na wykończenie.

Z tych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

331.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli na obszarze Województwa Śląskiego.

Ustawa o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. nigdy nie została wprowadzona w życie na obszarze Województwa Śląskiego, a tem samem nie mogła służyć za źródło jakichkolwiek uprawnień na tym obszarze.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 3085/30 w sprawie Józefa Kozieła w Bielsku przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie ulg w podatku dochodowym.

Zaskarżonem orzeczeniem Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego z 28 stycznia 1930 nie uwzględniono odwołania skarżącego przeciw decyzji Urzędu Skarbowego w Bielsku z 10 lutego 1928, którem cofnięto przyznane skarżącemu ulgi w podatku dochodowym odnośnie do nowowybudowanego w 1927 r. budynku, ponieważ ustawa o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. nie obowiązuje na obszarze Województwa Śląskiego oraz ponieważ rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. o rozbudowie miast, które zastąpiło wspomnianą wyżej ustawę, zawiera w art. 41 wyraźne zastrzeżenie, że nie obowiązuje ono na obszarze Województwa Śląskiego.

Na orzeczenie to skarżący wniósł do NTA skargę, w której, twierdząc, że ustawa o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 zachowała w Województwie Śląskiem nadal moc obowiązującą, gdyż wobec klauzuli, zawartej w powołanym wyżej art. 41 rozporządzenia Prezydenta z r. 1927, nie mogła być tem rozporządzeniem uchylona, oraz że skarżący ma nabyte prawa z tej ustawy, żąda uchylenia zaskarżonego orzeczenia.

NTA po rozpoznaniu sprawy rozważył, co następuje:

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927, uchylające ustawę o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust., zgodnie z treścią art. 41 tegoż rozporządzenia, weszło w życie na całym obszarze Rzeczypospolitej z wyjątkiem Województwa Śląskiego. Wynika z tego, że rozporządzenie to nie miało i nie ma zastosowania na obszarze Województwa Śląskiego, a wobec tego powstaje pytanie, czy wydana bez takiej klauzuli pomieniona ustawa z 29 kwietnia 1925 pozostała nadal w mocy dla terenu tego Województwa, co znowu zależne jest od stwierdzenia, czy rozciągała ona swe działanie na ten teren w chwili swego wejścia w życie.

Otóż należy zaznaczyć przedewszystkiem, że na mocy art. 4 p. 14 statutu organicznego Województwa Śląskiego z 15 lipca 1920 poz. 497 Dz. Ust., dla ustawodawstwa Sejmu Śląskiego zastrzeżone zostało wydawanie ustaw, zmierzających do ukrócenia spekulacji na każdem polu, m. i. także tyczących się kwestji mieszkaniowej.

Wobec tego ustawa o rozbudowie miast z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust., chociaż w tekście jej niema wzmianki, że nie obowiązuje ona na terenie Województwa Śląskiego, już z mocy powyższego zastrzeżenia nie mogła rozciągać swego działania na teren Wojewódz-

twa Śląskiego. Ustawa ta faktycznie nie była też nigdy wprowadzona w życie na obszarze tego Województwa i nigdy tam nie była wykonywana. Nie były w szczególności wprowadzone na tym obszarze przewidziane tą ustawą podatki od lokali i placów niezabudowanych (art. 16), jak również nie uruchomiono tam środków, służących dla osiągnięcia celów tej ustawy, o jakich mowa w jej art. 12, a które w razie obowiązywania pomienionej ustawy na obszarze Województwa Śląskiego musiałyby być tam wprowadzone.

W tym stanie rzeczy powoływanie się przez skarżącego na przepisy ustawowe, które, choć ogłoszone w Dzienniku Ustaw, jednak nigdy nie obowiązywały na obszarze Województwa Śląskiego, nie może być uznane za uzasadnione.

Tem samem twierdzenie, jakoby skarżący nabył prawa na mocy pomienionej ustawy oraz że te, jakoby nabyte przez niego, prawa stały się źródłem dalszych uprawnień w kierunku domagania się w następstwie ulg podatkowych z tytułu zapoczątkowanej w 1926 r. budowy trzypiętrowego budynku mieszkalnego, nie jest uzasadnione, albowiem jeżeli cytowana wyżej ustawa nigdy nie została wprowadzona w życie na obszarze Województwa Śląskiego, to tem samem nie mogła ona służyć za źródło jakichkolwiek uprawnień na tymże obszarze.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

332.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Gospodarstwo rolne — obowiązek podatkowy. „Osobny zakład handlowy".

1. Nietylko zawodowym rolnikom i dzierżawcom, lecz każdemu uprawiającemu gospodarstwo rolne, choćby ubocznie, przysługuje prawo w art. 2 ustawy o podatku przemysłowym przewidziane.

2. Pomieszczenie w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku przemysłowym musi przedstawiać trwałe, choćby przenośne i otwarte, urządzenie, dające schronienie choćby przed deszczem; za takie nie może uchodzić wóz, ani zwyczajny stół.

3. Wyposażony w urządzenie ochrony i mający cechy trwałości stragan podpada pod pojęcie odrębnego zakładu handlowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 3 lutego 1933 II. 4 K. 1107/32.

SN w sprawie Herberta H., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora

wydz. zam. chojnickiego Sądu Okręgowego w Starogardzie od wyroku tegoż Sądu z 5 listopada 1932, na mocy art. 529 i 577 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja Prokuratora zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez jego niezastosowanie i uniewinnienie oskarżonego, mimo stwierdzenia, że sprzedawał ze stołu na rynku w Tczewie produkty z dzierżawionego przez się gruntu, przywiezione ręcznym wózkiem, bez wykupienia świadectwa przemysłowego.

Wedle ustaleń wyroku, oskarżony, będąc z zawodu kowalem, a nie mając pracy, wydzierżawił 2 morgi pola. Niezużytą we własnem gospodarstwie część warzywa sprzedawał na rynku w Tczewie ze stołu, przewożąc je tam ręcznym wózkiem. W myśl art. 2 p. 2 wolna jest od podatku przemysłowego sprzedaż i dostawa wytworów własnego lub dzierżawionego gospodarstwa rolnego, dokonywana bez utrzymywania w tym celu osobnych zakładów i oddzielnych składów poza obrębem własnych lub dzierżawionych gruntów. Zapatrywanie kasacji, jakoby ten przepis nie dotyczył oskarżonego, który jest kowalem, jest błędne. Nietylko zawodowym rolnikom i dzierżawcom, lecz każdemu uprawiającemu gospodarstwo rolne, choćby ubocznie, przysługuje prawo w art. 2 ustawy o podatku przemysłowym przewidziane. Zachodzi jedynie pytanie, czy sprzedaż warzywa, przywiezionego wózkiem na targ, ze stołu na rynku jest odrębnym zakładem handlowym w rozumieniu art. 2 i 11 ustawy o podatku przemysłowym.

W myśl art. 11 za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne stałe lub ruchome, zamknięte lub otwarte pomieszczenie, które, jeśli chodzi o IV kategorję handlową (część II A. I. załącznika do art. 23), nie może mieć wyglądu ani charakteru pokoju. Pomieszczenie w rozumieniu art. 11 musi przedstawiać trwałe, choćby przenośne i otwarte, urządzenie, dające schronienie choćby przed deszczem. Za takie nie może uchodzić wóz, ani zwyczajny stół. Wynika to z zestawienia art. 11 z art. 19. Wedle tego ostatniego przepisu waliza, kosz, kufer nie stanowi zakładu handlowego w handlu obnośnym, lecz charakteryzuje to przedsiębiorstwo przenośne, odrębnie obłożone podatkiem. Gdyby sprzedaż towarów ze skrzyni, kufra i t. p, lub z wozu, łodzi i t. p. stanowiła odrębny zakład handlowy w rozumieniu art. 11, to zbędny byłby przepis art. 19. W wyroku z 27 października 1932 poz. 227/32 Zbioru orzeczeń [1]) wyjaśnił SN, że dorywcze i nieposiadające żadnej ochrony ani trwałości rozłożenie towarów na danej przestrzeni pod gołem niebem nie stanowi pomieszczenia w rozu-

---

[1]) Por. OPA, II, 264.

mieniu art. 11. Natomiast uposażony w urządzenie ochrony i mający cechy trwałości stragan podpadłby pod pojęcie odrębnego zakładu handlowego.

Należało zatem oddalić nieuzasadnioną kasację.

Stanowisko SN, zajęte w ustępie trzecim powyższego wyroku, nie znajduje oparcia ani w art. 11 ani też w art. 19 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym, na które się SN powołuje. Według poglądu SN, wypowiedzianego w tymże wyroku, pomieszczenie w rozumieniu art. 11 ustawy musi przedstawiać trwałe, choćby przenośne i otwarte, urządzenie, dające schronienie choćby przed deszczem. Za takie SN nie uważa ani wozu ani zwyczajnego stołu. Tymczasem art. 11 ustawy postanawia, że „za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne stałe lub r u c h o m e, zamknięte lub o t w a r t e pomieszczenie". Ustawa zatem, mówiąc w tym przepisie o pomieszczeniach, wymienia także pomieszczenia „otwarte", a więc oczywiście w całości otwarte, nie zaś częściowo otwarte, a częściowo zakryte, czy też nakryte i to w sposób, dający schronienie choćby od deszczu. Do wysnucia wniosku, iż pomieszczenie otwarte musi jednak dawać schronienie od deszczu, nie daje przytoczony przepis ustawy żadnej podstawy. Na uzasadnienie swego stanowiska powołuje się SN także na przepis art. 19 ustawy. Otóż zaznaczyć należy, iż art. 13 i następne zawierają bliższe rozwinięcie zasad, wypowiedzianych w art. 11 i 12 ustawy. W szczególności art. 19 ustawy określa istotę handlu wędrownego, uznając za handel obnośny sprzedaż także z „opakowania", jak ze skrzyni, kufra, walizy, kosza i t. p., zaś za handel rozwoźny sprzedaż z pomieszczenia, jak wozu, łodzi i t. p. Z przykładowego wymienienia wozu i łodzi wynika, że ustawa nie stwarza bynajmniej jakiegoś osobnego pojęcia pomieszczenia specjalnie dla handlu rozwoźnego, jak twierdzi SN w swym wyroku, skoro zarówno wóz, jak i łódź odpowiadają wszelkim warunkom pomieszczenia, o których jest mowa w art. 11 ustawy. Wyjątek od zasady, wypowiedzianej w art. 11, stanowi istotnie przepis pod lit. a) art. 19, który każe uważać za przedsiębiorstwo handlu obnośnego również sprzedaż ze skrzyni, kufra, kosza i t. p., gdzie niema pomieszczenia, a zatem i oddzielnego zakładu w rozumieniu art. 11 ustawy. Tak więc i art. 19 ustawy bynajmniej nie popiera stanowiska SN.

Trudno nie wspomnieć o konsekwencjach praktycznych stanowiska SN. Otóż w myśl wyroku SN w handlu jarmarcznym (art. 20 ustawy), prowadzonym zazwyczaj z urządzonych ad hoc straganów (ławek, wieszadeł) lub z wozów, tylko te przedsiębiorstwa podlegałyby obowiązkowi podatkowemu, któreby posiadały nakrycie od deszczu, a przecież wiadomo, że wiele takich przedsiębiorstw jarmarcznych (np. handel obuwiem) obchodzi się bez nakrycia swych straganów, a w razie deszczu nakrywa sam towar, a nie pomieszczenie. Wóz, przewożony z towarem z miejsca na miejsce, byłby pomieszczeniem (art. 19 lit. b ustawy), przestawałby natomiast być niem, gdy stoi w pewnem stałem miejscu, o ile nie zostanie nakryty w sposób, chroniący przed deszczem. Składy drzewa, w których dokonywa się sprzedaży, są niewątpliwie przedsiębiorstwami handlu towarowego bez względu na to, czy posiadają urządzenia, chroniące od deszczu, w myśl zaś wyroku SN tylko w tym ostatnim wypadku ciążyłby na nich obowiązek podatkowy.

Dlatego uważam za trafne stanowisko NTA, zajęte w wyroku z 24 lutego 1933 l. rej. 10606/31 (OPA, II, 214), w którym sprzedaż produktów ogrodownictwa z wózka na rynku została uznana za wykonywanie przedsiębiorstwa handlowego, niezależnie od tego, czy wózek posiada nakrycie, czy też nie.

Dr. Michał Małek

333.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót: Procentowe zniżki (rabaty) od podstawowej ceny.

Jeśli przedsiębiorstwo przyznaje odbiorcom określone procentowe zniżki (rabaty) od podstawowej ceny w zależności od ilości pobranego towaru, to obrót podatkowy stanowi jedynie przychód brutto po strąceniu rabatów, przyczem bez znaczenia jest okoliczność, że wysokość tego przychodu może być ustalona dopiero po upływie okresu podatkowego i że rabaty są przyznawane nie przez przedsiębiorstwo bezpośrednio, lecz przez jego biuro sprzedaży, oraz na jakich zasadach jest oparte ich obliczenie.

Wyrok NTA z 23 marca 1933 l. rej. 9839/30 w sprawie Sp. Akc. „Zakłady Mechaniczne i Odlewnia Rohn, Zieliński i Sp.” w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...W myśl art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. za obrót, podlegający opodatkowaniu w przedsiębiorstwach przemysłowych, wydobywających lub przetwarzających surowce, albo produkujących wyroby z wydobytych lub zakupionych na własny rachunek materjałów, uważa się sumę przychodu brutto za surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby, tak sprzedane za gotówkę, jak i wymienione lub sprzedane na kredyt.

Z treści tego przepisu wynika zatem, że za przychód brutto powinno się uważać ekwiwalent, przypadający sprzedającemu z tytułu dokonanej transakcji, przyczem w wypadku, kiedy strony, zawierające umowę kupna-sprzedaży, umówiły się o cenę niższą od zwyczajnej, ogólnie przez sprzedającego stosowanej, zasadniczej czy też podstawowej, wspomnianym ekwiwalentem, a tem samem obrotem podatkowym, będzie tylko ta niższa cena. To opuszczenie z ceny bowiem jest niczem innem, jak tylko bonifikatą, przez którą normalna cena się zmniejsza. Nieistotnem jest przytem, czy w księgach handlowych figuruje wpływ za towar w pierwotnej wysokości, a bonifikata jest przeprowadzona po stronie debetowej. Obojętne jest również, czy bonifikaty zostały udzielone przez spółkę wprost, czy za pośrednictwem biura sprzedaży i na jakich zasadach było oparte obliczenie bonifikat, przez to bowiem nie zmienił się charakter bonifikacji; ważne jest natomiast, czy te bonifikaty nastąpiły rzeczywiście i jaka suma w rezultacie wpłynęła do przedsiębiorstwa za sprzedany towar po potrąceniu bonifikat, suma ta bowiem jest tą sumą sprzedażną, która stanowi obrót.

W tym względzie zresztą NTA m. i. w wyroku z 26 września 1930 l. rej. 3986/28 w sprawie Tow. Elektryczności w Warszawie orzekł i uzasadnił, że w wypadku, gdy przedsiębiorca z mocy umowy przyznaje odbiorcom określone procentowe zniżki (rabaty) od podstawowej ceny w zależności od ilości pobranego towaru, to obrotem podatkowym jest jedynie przychód brutto po strąceniu rabatów bez względu na to, że wysokość tego przychodu nie może być ustalona inaczej, jak po upływie okresu obliczeniowego. Na motywy tego wyroku NTA się powołuje w niniejszej sprawie w myśl § 57 swego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust.

Jeśli przeto władza pozwana nie potrąciła sumy 76.933,41 zł z podstaw wymiaru jedynie na tej podstawie, że sumy tej nie uznała za bonifikatę, ponieważ została udzielona przez biuro sprzedaży, a nie przez spółkę, i że wysokość bonifikacji była uzależniona nie od ilości sprzedanych przez spółkę towarów, lecz od innych czynników, to takie niewyłączenie sprzeciwia się art. 5 p. 7 i ustęp końcowy powołanej ustawy, wobec czego NTA zaskarżone orzeczenie uchylił.

334.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Koszty opakowania towaru; koszty, związane z wydaniem towaru w pewnem miejscu.

1) Przy sprzedaży towaru z opakowaniem przychodem brutto jest nietylko cena towaru, lecz także należność za opakowanie bez względu na to, czy ją wliczono w cenę towaru, czy też określono ją jako należność dodatkową i czy wreszcie obliczono ją tylko w wysokości własnych kosztów.

2) Koszty, związane z wydaniem towaru w pewnem miejscu, obciążające sprzedawcę, stanowią składnik jego kosztów handlowych i jako takie nie mogą być wyłączone z podstawy opodatkowania.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1933 l. rej. 673/31 w sprawie firmy „Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku Spółka Dzierżawna" Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...NTA... ograniczył się do rozpoznania pozostałych zarzutów skargi, skierowanych przeciw doliczeniu do zeznanej sumy obrotu podatkowego kwoty 903 zł, wyrażającej zwrot kosztów własnych za worki, w których skarżąca dostarczała odbiorcom amoniaku,

i kwoty 740,92 zł, stanowiącej „bocznicowe“ od cystern ze smołą, dostarczoną odbiorcy.

W odwołaniu broniła się skarżąca Spółka przeciw uznaniu tych kwot za część obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. zarzutem, że kwoty te nie stanowią wynagrodzenia za surowce, półfabrykaty lub gotowe wyroby jej przedsiębiorstwa, lecz „są należne i pobierane z innych tytułów“, a kwota 740,92 zł stanowi zwrot opłaty pobranej przez kolej za podstawienie wagonów na bocznicę.

NTA nie uznał za uzasadnioną skargi ....

Skarżąca nie przeczy, że sprzedawała amoniak, czyli produkt swej wytwórni, w workach i wraz z workami. Worki zatem stanowiły opakowanie towaru. Jeżeli przedsiębiorca sprzedaje towar z opakowaniem, to ekwiwalentem z takiej transakcji jest nietylko cena przypadająca za sam towar, ale także należność za opakowanie, bez względu na to, czy należność ta jest zgóry wliczona do umówionej ceny sprzedaży, a zatem nie występuje nazewnątrz jako pozycja oddzielna, czy też została określona jako należytość dodatkowa, a zatem także nazewnątrz stanowi pozycję oddzielną. Nie wpływa na istotę tej należności w płaszczyźnie pojęcia obrotu podatkowego okoliczność, czy sprzedawca za opakowanie policzył odbiorcy tylko kwotę równą kosztom własnym tego opakowania, czy też kwotę wyższą i pod jaką nazwą ten ekwiwalent pobiera, w szczególności np. z tytułu „zwrotu kosztów własnych“. Należność za opakowanie bowiem w wypadku dostawy towaru w opakowaniu stanowi odpowiednią podwyżkę ceny sprzedażnej za towar i tem samem jako część składowa pełnego ekwiwalentu z transakcji sprzedaży produktu przedsiębiorstwa podpada pod pojęcie obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 p. 7 powołanej ustawy. Koszt własny opakowania stanowi w przedsiębiorstwie producenta-dostawcy jeden ze składników „kosztów handlowych“, których z uwagi na to, że obrót podatkowy stanowi przychód brutto, nie może on strącać z tego przychodu.

Wyłączenia z sumy obrotu podatkowego kwoty 740,92 zł domaga się skarżąca w skardze, wskazując na przepis ustępu końcowego art. 5 ustawy. Otóż właśnie ten przepis w konkretnym przypadku przesądza rzecz na niekorzyść skarżącej. W art. 5 p. 7 ustawa wprawdzie mówi tylko o sumie „przychodu brutto za surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby“, lecz według ustalonego już orzecznictwa NTA pod to pojęcie podpada p e ł n y ekwiwalent należny sprzedawcy za sprzedane surowce czy wyroby, a zatem nietylko wyraźnie jako taka umówiona cena za sam towar, ale także wszelkie należności uboczne związane z wykonaniem umowy, a obciążające

w jakiejkolwiek postaci dostawcę. Jednym z elementów umowy kupna (sprzedaży) (§ 269 i §§ 433, 434 kod. cyw. niem.) jest także wydanie towaru stosownie do umowy. Koszty, związane z wydaniem towaru w miejscu określonem w umowie lub wynikającem z natury rzeczy, obciążają zasadniczo sprzedawcę, stanowią przeto składnik jego kosztów handlowych i jako takie w myśl powyższego nie mogą uszczuplać obrotu podatkowego. Zasada ta wynika zresztą niedwuznacznie z końcowego ustępu art. 5 ustawy. Ustawa bowiem wyraźnie wyłącza z podstaw opodatkowania po należytem udowodnieniu m. i. „koszty przewozu", lecz tylko takie, które zostały „wyłożone za nabywcę".

W konkretnym przypadku jednak skarżąca nie wykazała, że sporną kwotę wyłożyła za nabywcę, a następnie pobrała od nabywcy tytułem zwrotu tych kosztów, jako obciążających w myśl umowy wyłącznie nabywcę. Wobec tego władza nie obraziła ani przepisu art. 5 p. 7, ani ustępu końcowego art. 5 ustawy, nie uznawszy spornej kwoty za nadającą się do wyłączenia z podstawy opodatkowania.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

335.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Istota podatku przemysłowego od obrotu. Kwestja potrącalności podatku od sumy obrotu. Wliczalność prowizji komisanta do obrotu komitenta. Ocena prawna wpisów w księgach handlowych płatnika. Charakter terminu, przepisanego do rozstrzygnięcia odwołania.

1. Podatek przemysłowy od obrotu, jako obciążający bezpośrednio poszczególne warsztaty pracy zarobkowej w zależności od ich przychodu, jest podatkiem przychodowym, a nie konsumcyjnym.

2. Podatek przemysłowy od obrotu nie może zmniejszać podstawy opodatkowania.

3. Prowizja, wypłacona komisantom, nie ulega potrąceniu z obrotu komitenta.

4. Przepis art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) nie stoi na przeszkodzie odmiennej od przyjętej przez płatnika ocenie prawnej poszczególnych wpisów w księgach.

5. Termin, przepisany do rozstrzygnięcia odwołania (art. 89 ustęp ostatni ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.), jest przepisem natury jedynie porządkowej.

Wyrok NTA z 16 listopada 1932 l. rej. 6556/30 w sprawie Sp. Akc. „Huta Pokój” w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

. . .Skarżąca Spółka zarzuca przedewszystkiem obrazę przepisu końcowego art. 89 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., następnie obrazę art. 84 ust. 1 tejże ustawy i twierdzi dalej, że przypadający w myśl ustawy podatek od obrotu, mieszczący się w cenie sprzedażnej za węgiel, winien być wyłączony z podstawy wymiarowej na zasadzie ustępu ostatniego art. 5 ustawy, ponieważ ma on charakter podatku konsumcyjnego, i chociaż jest pobierany wraz z ceną, to jednak figuruje w pozycjach zupełnie oddzielnych. Również nie stanowi, zdaniem skargi, części składowej obrotu podatkowego prowizja, wypłacana komisantowi (firmie „Robur“), ponieważ komisant z ceny, uzyskanej za węgiel, sprzedany komisowo, potrącił zgóry swoją prowizję, która stanowi jego obrót podatkowy. Wreszcie skarżąca dopatruje się obrazy przepisu art. 76 ust. 3 i 4 ustawy z tego powodu, że władze ustaliły obrót podatkowy odmiennie od zeznania przez doliczenie prowizji komisowej i podatku od zeznanej sumy obrotu, jakkolwiek nie uznały ksiąg handlowych firmy za nieprawidłowe lub nierzetelne.

NTA przychylił się do wniosku pozwanej władzy o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

Przepis art. 89 ustęp końcowy jest przepisem natury czysto porządkowej, jak to NTA już orzekł i uzasadnił, np. w wyroku z 13 grudnia 1927 l. rej. 3550/25, i jako taki dla braku wyraźnego postanowienia w ustawie nie daje podatnikowi prawa kwestjonowania legalności decyzji, zapadłej po terminie w ustawie zakreślonym. Służy mu jedynie prawo natury ogólnej — żalenia się u władzy nadzorczej, lecz poza ustawowym tokiem instancyj w postępowaniu wymiarowem. . . .

żądaniu odliczenia od przychodu brutto za sprzedany towar uiszczonego podatku przemysłowego od obrotu brak dostatecznej podstawy prawnej.

W myśl przepisu ustępu 3 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym nie dolicza się do obrotu przedsiębiorstw przemysłowych m. i. wszelkich bezpośrednio „inkasowanych“ przez nie podatków „konsumcyjnych“, opłacanych od towarów „produkowanych“ przez te przedsiębiorstwa. Analizując ten przepis w związku z powyższem żądaniem skargi, NTA przedewszystkiem odrzucił tezę skarżącej, jakoby podatek przemysłowy od obrotu według ustawy z 15 lipca 1925 należał do kategorji podatków konsumcyjnych wogó-

le, a w rozumieniu art. 5 w szczególności. Według litery prawa bowiem winien to być podatek, który w myśl ustawy, wprowadzającej go, obciąża konsumcję i konsumenta. Tymczasem przepis art. 1 ustawy z 15 lipca 1925, wprowadzającej podatek przemysłowy, wskazuje jako „przedmiot podatku“ przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe jako takie, a według art. 4 tejże ustawy podstawę obliczania podatku stanowi obrót, osiągnięty przez opodatkowane przedsiębiorstwo. Z tych postanowień wynika z dostateczną jasnością, że wola ustawy idzie w kierunku bezpośredniego obciążenia podatkiem poszczególnego warsztatu pracy zarobkowej w zależności od przychodu przedsiębiorstwa, czyli że podatek przemysłowy od obrotu z woli ustawy jest podatkiem przychodowym i z woli ustawy nie obciąża konsumcji jako takiej. Zresztą brak mu dalszego wymogu, przewidzianego w przepisie art. 5 ust. 3, a mianowicie związku z produkcją, gdyż wypadkiem podatkowym z uwagi na przepis art. 5 nie jest sama wytwórcza praca przedsiębiorstwa, lecz raczej spieniężenie towaru, czyli uzyskanie ekwiwalentu ekonomicznego za towar drogą pozbycia. Wreszcie brak tu także momentu „inkasowania“ tego podatku przez opodatkowane przedsiębiorstwo. Wszak skarżące przedsiębiorstwo od nikogo tego podatku nie inkasuje, lecz przeciwnie, samo będąc podatnikiem i płatnikiem podatku, podatek ten na swój rachunek uiszcza, jak na to wskazują przepisy art. 56, 77 i 81. Przerzucanie zaś tego ciężaru na nabywcę towaru nie może zmienić istoty tej daniny, wynikającej z ustawy. Jest to zjawisko natury gospodarczej, rozgrywające się poza obrębem ustawy, które nie może uzasadnić prawnego uznania obciążenia podatkowego za obciążenie konsumenta, a nie przedsiębiorstwa. Zresztą uszczuplenie podstawy podatkowej przez odliczenie od niej przypadającego podatku jest przeciwne zasadom opodatkowania i wymagałoby wyraźnego w tym kierunku przepisu ustawowego o odliczeniu właśnie tego samego podatku od podstawy podatkowej. Takiego przepisu ustawa o podatku przemysłowym nie zawiera.

Również nie jest uzasadnione w ustawie żądanie skarżącej wyłączenia z podstaw opodatkowania prowizyj, wypłaconych komisantowi, czy komisantom skarżącej. W tym względzie NTA na zasadzie § 34 swego regulaminu (poz. 537/28 Dz. Ust.) powołuje się na zasadę prawną i umotywowanie tej tezy, zawarte w wyroku z 16 listopada 1931 l. rej. 6811/29 w sprawie Sp. Akc. „Friedenshütte“, a powtórzone w wyroku z 16 listopada 1931 l. rej. 8464/30 w sprawie Zakładów Przemysłowych Mikołaja Ballestrema.

Skoro merytoryczne zarzuty skargi okazały się nieuzasadnione w ustawie, to tem samem upada zarzut skargi, podniesiony w płasz-

czyźnie art. 76 ust. 3 ustawy. Przepis ten bowiem nie krępuje władzy w swobodnej ocenie natury prawnej poszczególnych składników sumy przychodu i jeżeli wskutek oceny tych składników, różnej od oceny płatnika, władza wymiarowa w swych obliczeniach obrotu dojdzie do innej sumy obrotu, aniżeli ją podał płatnik w zeznaniu, to oczywiście przyjęciu za podstawę opodatkowania tej przez władzę ustalonej sumy przepis art. 76 ust. 3 ustawy nie stoi na przeszkodzie. Zapatrywaniu temu zresztą NTA już niejednokrotnie dał wyraz w swem orzecznictwie, m. i. w wyroku z 25 marca 1929 l. rej. 3360/27 (sprawa Górnośląskiego Towarzystwa Węglowego w Toruniu).

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

336.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw bankowych: Wpływy z tytułu kurtażu; opłaty stemplowe od obrotu papierami procentowemi oraz od wynajmu skrzynek depozytowych.

1) Wpływy przedsiębiorstwa bankowego z tytułu kurtażu, księgowane na rachunku kurtażu o charakterze wynikowym, stanowią część składową obrotu podatkowego, jeżeli obciążenia klientów dokonywano według pewnego klucza. (Teza).

2) Opłaty stemplowe od obrotu papierami procentowemi oraz od wynajmu skrzynek depozytowych (safesów), przerzucane na klientów, stanowią w przedsiębiorstwie bankowem część składową obrotu podatkowego.

Wyrok NTA z 6 lutego 1933 l. rej. 6817/30 w sprawie Banku Handlowego w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Według akt sprawy władza wymiarowa doliczyła do obrotu podatkowego pewne pozycje, zaksięgowane na rachunku kosztów handlowych, a mianowicie m. i.: a) zł 31.265 tytułem różnicy między sumą inkasowaną za kurtaż a sumą przeniesioną na rachunek procentów i prowizji, b) zł 175.061,57 pobranych za portorja i depesze, c) zł 4.202,87 pobranych za książeczki czekowe i oszczędnościowe, d) zł 114.624 pobranych tytułem opłat stemplowych od obrotu papierami procentowemi, od wynajmu kasetek i innych opłat stemplowych....

W odwołaniu skarżąca wyjaśniła tryb postępowania w odniesieniu do powyższych wydatków w ten sposób, że suma zł 31.265,01 sta-

nowi należność kurtażową, wypłaconą efektywnie przez Bank agentom giełdowym, i że księgi Banku wykazują, kiedy i komu wypłaty efektywne z tej racji zostały uskutecznione, dalej że Bank inkasuje należności z tego tytułu od swych klientów, aby je potem przekazać agentom giełdowym. Suma zainkasowanych należności wynosiła zł 52.173,76, a po strąceniu efektywnych wypłat pozostała na rzecz Banku nadwyżka w kwocie zł 20.908,75.

NTA uznał, że gdyby nawet w myśl powyższego przyjąć, że Bank we wszystkich wypadkach pobrania od klientów należności za kurtaż działał w charakterze komisanta otrzymującego zlecenia, z któremi związane były koszty kurtażu, przypadającego maklerowi giełdowemu, to zainkasowana suma nietylko z tego powodu, że przewyższała efektywny rozchód z tego samego tytułu, nie mogła być uznana za zwrot kosztów, obciążających z istoty dokonanych transakcyj klientów jako takich, ale ponadto także z uwagi na sposób pobierania i wydatkowania tych należności.

Skarżący nie twierdził, ani nie wykazał, że suma z tytułu kurtażu składała się z poszczególnych pozycyj kurtażu, wypłaconego indywidualnie maklerowi giełdowemu, który dokonał odnośnej przez poszczególnego klienta Bankowi zleconej transakcji, czyli skarżąca nie wykazała związku rzeczowego poszczególnych wypłat z poszczególnemi indywidualnemi zleceniami. Przeciwnie, wynika z dochodzeń i odwołania, że skarżąca w księdze kosztów handlowych rachunek kurtażu z jednej strony obciążała faktycznemi wypłatami kurtażu, a z drugiej strony uznawała kwotami pobranemi od klientów według pewnego klucza i że na tym rachunku, o charakterze wybitnie wynikowym, z końcem okresu pozostało saldo czynne.

W tym stanie rzeczy wydatki z powyższego tytułu władza trafnie zaliczyła do kategorji kosztów handlowych Banku, a wpływy uznała za część składową wynagrodzenia, związanego z dokonanemi transakcjami, chociaż skarżący Bank je pobierał pod nazwą zwrotu kosztów za kurtaż.

Podobny stan rzeczy zachodzi co do sumy zł 24.808,81 i sumy zł 3.390,93, z których pierwsza stanowi według wyjaśnień skarżącej zwrot „opłat stemplowych od obrotu", a druga zwrot „opłat stemplowych od wynajmu kasetek". Wprawdzie zarówno na rachunku opłat stemplowych od obrotu papierami procentowemi, jakoteż na rachunku „opłat stemplowych od kasetek", czyli podatku od skrzynek depozytowych, okazały się z końcem okresu salda debetowe, lecz według art. 80 p. 2 lit. b) ustawy z 1 lipca 1926 o opłatach stemplowych poz. 570 Dz. Ust. do uiszczenia opłaty obowiązany jest przedewszystkiem kontrahent, wykonywający czynności bankierskie, jeżeli drugi ich nie

wykonywa, względnie według lit. c) zbywca, jeśli obydwaj kontrahenci wykonywają czynności bankierskie, a pośrednik na zasadzie ust. 2 art. 80 może żądać zwrotu p o ł o w y opłaty od każdego z kontrahentów, między którymi pośredniczył, zaś podatkowi od skrzynek depozytowych (safes) podlegają wszelkie instytucje kredytowe i domy bankowe oraz wogóle wszystkie osoby prawne i fizyczne, które wynajmują skrzynki depozytowe. Wynika z powyższych przepisów, że zarówno opłata stemplowa jakoteż podatek od skrzynek depozytowych obciążały skarżący Bank jako taki, a zatem sporne kwoty stanowiły w zakresie tych czynności Banku, z któremi opłata względnie podatek były związane, koszty handlowe Banku. Okoliczność, że Bank te koszty, czy to w całości, czy w części przerzucał na odnośnych klientów, w niczem charakteru tych wydatków nie zmieniła. Koszty handlowe zaś nie mogą uszczuplać przychodu brutto, który w myśl art. 5 p. 2 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. stanowi obrót podatkowy, pod postacią prowizji, komisowego i innych tym podobnych wynagrodzeń za świadczenia oraz zysk b r u t t o z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi....

Art. 5 p. 2 i 5 ustawy o podatku przemysłowym stanowił ostatnio kilkakrotnie przedmiot interpretacji NTA. W ciągu krótkiego czasu mamy do zaznaczenia 3 wyroki, dotyczące tego przepisu prawa (OPA, I, 33; II, 254 oraz wyrok wyżej przytoczony). Wszystkie 3 wyroki posiadają wspólną cechę, daje się w nich stwierdzić mianowicie wyraźne odstąpienie od dominującego w dotychczasowej praktyce NTA cywilistycznego kierunku przy rozstrzyganiu kwestyj podatkowych.

W przytoczonym wyżej wyroku interesuje nas kwestja włączenia do podlegającej opodatkowaniu sumy obrotu — wydatków, poniesionych przez bank na opłatę kurtażu maklerom z tytułu transakcyj, dokonanych przez bank na rachunek jego klientów, a więc transakcyj komisowych. NTA uważa, że „zainkasowana suma nietylko z tego powodu, że przewyższała efektywny rozchód z tego samego tytułu, nie mogła być uznana za zwrot kosztów, obciążających z istoty dokonanych transakcyj klientów jako takich, ale ponadto także z u w a g i n a s p o s ó b p o b i e r a n i a i w y d a t k o w a n i a t y c h n a l e ż n o ś c i". Ten ostatni motyw z punktu widzenia cywilistycznego jest zupełnie nieuzasadniony. Art. 5 p. 2 dzieli się na 2 części: w pierwszej określony jest przedmiot opodatkowania przy transakcjach komisowych, w drugiej — przy transakcjach, dokonywanych na własny rachunek. W pierwszym wypadku przedmiotem opodatkowania będzie „suma pobranych i należnych procentów, prowizji, komisowego tudzież innych podobnych wynagrodzeń za świadczenia", w drugim — zysk brutto. O tem, co należy rozumieć przez „prowizję", „komisowe" i „inne podobne wynagrodzenia za świadczenia", mówi kodeks handlowy względnie umowa na przepisach tego kodeksu oparta, żadnej jednak roli nie może tu odgrywać „sposób pobierania i wydatkowania". Jeśli bank, polecając komisowo załatwienie transakcyj dla swoich klientów, płaci maklerowi kurtaż od tych transakcyj, za pewien okres czasu lub za pewną ilość transakcyj, sumę x, a pobiera

z tego tytułu od klientów sumę x plus y, to jest rzeczą jasną, że niezależnie od sposobu pobierania i wydatkowania wynagrodzenie banku za pośrednictwo między klientem a maklerem stanowi tylko suma y, nie zaś: x plus y. Odmienne stanowisko NTA doprowadza do tego, że bank przy komisowych transakcjach opłaca podatek nie od sumy pobranego wynagrodzenia, jak tego wymaga ustawa, lecz ponadto — od sumy wydatków, poniesionych za klienta.

Jaskrawiej występuje ten fakt przy analizie pozostałych wyżej wspomnianych wyroków NTA. W wyroku, OPA, II, 254, NTA uznał, że bank, wykonując komisowe polecenie sprzedaży cukru na rachunek klienta, winien opłacać podatek przemysłowy od sumy otrzymanej i wydatkowanej na najem magazynów dla komitenta. Stanowisko takie byłoby słuszne, gdyby bank posiadał własne składy i za magazynowanie towaru w tych składach pobierał od komitenta wynagrodzenie, byłoby to wówczas „wynagrodzenie za świadczenia"; jeśli jednak bank wynajmuje skład dla komitenta, a ten zwraca bankowi wydane na wynajem składu sumy, to te zwrócone wydatki nie dadzą się podciągnąć pod pojęcie wynagrodzenia za świadczenia. W danym wypadku świadczeniem komisanta było zawarcie przezeń umowy o wynajem składów z właścicielem nieruchomości, świadczenie to było ze strony banku darme, żadnego wynagrodzenia za nie bank od klienta nie otrzymał, suma zaś, wpłacona przez klienta bankowi, stanowiła cenę najmu składów i jako taka znalazła się tylko przejściowo w rękach banku i nie może być traktowana jako przedmiot opodatkowania.

Wreszcie trzeci z powołanych wyroków ustala następującą tezę: „odsetki dyskontowe, pobierane przez przedsiębiorstwa ekspedycyjne od klienteli, stanowią obrót podatkowy przedsiębiorstwa w myśl p. 5 art. 5 ustawy z 15 lipca poz. 550 Dz. Ust.". Wyrok ten i wysnuta z niego teza wzbudzają poważne wątpliwości. Kwestja, czy odsetki, płacone ekspedytorom za dyskonto weksli klienteli w bankach, należy zaliczyć do kategorji wynagrodzenia za usługi, a te same odsetki, płacone przez ekspedytorów bankom — do zwykłych kosztów handlowych ekspedytora, winna być rozstrzygnięta na podstawie analizy umowy spedycji i charakteru funkcyj, wykonywanych przez ekspedytora. Ekspedytor podejmuje się wykonania pewnego zadania w swojem imieniu na rachunek klienta; zadaniem tem jest zawarcie całego szeregu umów, koniecznych dla przewiezienia towaru z jednego miejsca na drugie; tak więc ekspedytor zawiera umowę z woźnicą, który odbiera towar i dostarcza go na stację, następnie zawiera umowę z koleją o przewóz tego towaru, w swojem imieniu składa deklarację w Urzędzie Celnym, aby towar oclić, zawiera umowę ubezpieczenia z towarzystwem asekuracyjnem, w portach zawiera umowę z rzeczoznawcą, który towar ogląda i wydaje odpowiednie zaświadczenia i t. d. W tym długim szeregu umów jest jedna, która zwie się dyskontem weksli klientów, dla otrzymania pieniędzy na opłatę cła i przewozu. Ekspedytor płaci każdemu z kontrahentów: woźnicy, kolei, towarzystwu ubezpieczeń, Urzędowi Celnemu, wreszcie — bankowi. Wszystkie te sumy z punktu widzenia umowy spedycji mają identyczny charakter: są to sumy płacone przez ekspedytora w swojem imieniu, lecz na rachunek klienta. Za każdą z tych czynności ekspedytor pobiera wynagrodzenie, które wyraża się w rachunku bądź w odrębnej pozycji, bądź w podaniu sumy wyższej od tej, którą ekspedytor istotnie zapłacił. Z punktu widzenia cywilistycznego i z punktu widzenia regulowanych przez prawo handlowe zasad księgowości niema podstaw, aby którakolwiek z sum płaconych za klienta uważana była za własne koszty handlowe ekspedytora. Również z punktu widzenia prawa podatkowego brak podstaw ku temu. Przepis p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, cytowany w wyroku NTA, bynajmniej nie wymienia odsetek, branych od klienta i wpłacanych bankowi, w kategorji wynagrodzenia za usługi. Jeśli porówna-

my p. 2 art. 5 z p. 5 tegoż artykułu, stwierdzimy, że w p. 2 obok „prowizji" wymieniono „sumę pobranych i należnych procentów", w p. 5 wyrazy te opuszczono, śmiem twierdzić, zupełnie świadomie, banki bowiem, o których mowa w p. 2, dokonują operacji dyskonta nietylko w swojem imieniu, ale i na własny rachunek i dlatego procenty w bankach są opodatkowane, ekspedytor, przyjmując weksle, nie uskutecznia dyskonta na własny rachunek, lecz pełni swą zwykłą rolę pośrednika między klientem i bankiem i w rezultacie — tylko otrzymana nadwyżka ponad to, co sam zapłacił bankowi, stanowi jego wynagrodzenie. Niewątpliwie z tytułu załatwiania operacyj bankowych ekspedytor osiąga zysk w zwykłej formie wynagrodzenia za spełnioną usługę, lecz usługą tą nie jest, jak mylnie przyjął NTA, wyłożenie pieniędzy za klienta, usługą jest zawarcie przez ekspedytora z bankiem umowy w swojem imieniu na cudzy rachunek. Tak się rzecz przedstawia w ujęciu prawniczem, ale w takim razie opodatkowaniu podlega tylko wynagrodzenie, pobrane za tę usługę, a nie wyłożona suma, a więc opodatkowaniu podlegałoby tylko saldo na rachunku procentów, nie zaś cała suma pobranych procentów. Identycznie przedstawia się sprawa kosztów zwózki, asekuracji i t. p., dlatego też w przedsiębiorstwach ekspedycyjnych ogólnie opodatkowaniu podlega saldo rachunku ekspedycyjnego, asekuracyjnego i t. d., a nie wszystkie sumy na tych rachunkach figurujące. Nie widzę żadnej podstawy, dla której z tej zasady ma być uczyniony wyłom dla odsetek dyskontowych. Nie może nas przekonać argument, iż „odmienne traktowanie takich przypadków doprowadzićby musiało do postawienia przedsiębiorstw ekspedycyjnych, pracujących własnym kapitałem obrotowym, w gorszem położeniu od przedsiębiorstw, korzystających tylko z kredytu bankowego, co oczywiście nie leżało w intencji ustawodawcy". Argument ten jest niezrozumiały: przecież niewątpliwie przedsiębiorstwo, pracujące własnym kapitałem, pobiera odsetki w całości dla siebie, słuszne więc będzie opodatkowanie całości tych odsetek. Przedsiębiorstwo, zawierające w zastępstwie klienta umowę z bankiem, otrzymuje dla siebie tylko nadwyżkę odsetek nad sumę płaconą bankowi — dlaczego więc mamy uważać, że jest tu nierówne traktowanie przedsiębiorstw. Przeciwnie, przy praktyce obecnie ustalonej, przedsiębiorstwa, otrzymujące dla siebie pełną sumę odsetek, opłacają podatek tak samo, jak te, które otrzymują za swoje czynności tylko minimalną część tych odsetek, a więc nierówność podatkowa istnieje raczej przy ustalonej przez NTA tezie, a nie przy tej, którą NTA zwalcza.

We wszystkich trzech wyrokach widzimy tę samą tendencję sprzeczną z intencją ustawodawcy, który bynajmniej nie chciał opodatkować sum przechodzących przez ręce komisanta, lecz nie stanowiących jego wynagrodzenia.

Aleksander Tempel

337.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis zakupu[1]).

Do komisowego zakupu ma na obszarze, na którym obowiązuje kodeks handlowy b. Królestwa Polskiego, zastosowanie przepis art.

---

[1]) Por. wyrok NTA z 20 kwietnia 1932 l. rej. 2295/30 (OPA, I, 73) w sprawie komisowego zakupu na obszarze mocy obowiązującej kodeksu handlowego niemieckiego.

5 p. 5 ust. 1 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 12 maja 1933 l. rej. 3876/31 w sprawie firmy „M. Kessler i Synowie" w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

338.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe.

Z przepisu art. 5 p. 5 ust. 8 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu ustawy z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. wynika, iż przedsiębiorstwa i zajęcia pośrednictwa handlowego, w tym artykule wymienione, traktuje ustawa pod względem podatkowym narówni z kupcem prowadzącym handel we własnem imieniu i na własny rachunek.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 13 lutego 1933 II. 3 K. 1228/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Maurycego F., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., od wyroku Sądu Okręgowego w Kołomyi z 14 października 1932, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

...Co do zarzutu błędnego zaliczenia przedsiębiorstwa oskarżonego do rzędu przedsiębiorstw podpadających pod część II A. I. taryfy zauważa się przedewszystkiem, że obszerne wywody kasacji, zmierzające do wykazania, iż przy rozpoznaniu sprawy niniejszej nie powinny być brane pod uwagę przepisy art. 8 ustawy z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., zmieniające pierwotne brzmienie p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ przepisy te dotyczą tylko podatku przemysłowego w postaci podatku od obrotu, nie zaś także podatku przemysłowego w formie świadectw przemysłowych, dla któregoto ostatniej formy rozstrzygające są przepisy taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy, i ponieważ weszły one w życie po dokonaniu przypisanego oskarżonemu przestępstwa, przedstawiają się jako bezprzedmiotowe z tego powodu, iż uzasadnienie wyroku na przepisy te nie powołuje się i z motywów wyroku nie wynika, by sąd wyrokujący, rozstrzygając sprawę, miał te przepisy na względzie i niemi się kierował. Ograniczyć się zatem należy tylko do rozważenia pytania, czy okoliczność, iż oskarżony działał w imieniu i na rachunek firm zagranicznych, nie opłacających w Polsce podatku przemysłowego, mogła uza-

sadniać zaliczenie przedsiębiorstwa oskarżonego do rzędu przedsiębiorstw wymienionych w części II A. taryfy. Taryfa, stanowiąca załącznik do art. 23 ustawy, zawiera tylko podział przedsiębiorstw i zajęć, podlegających obowiązkowi opłacania podatku przemysłowego, na kategorje; nie podaje jednak definicji poszczególnych rodzajów przedsiębiorstw i zajęć; ustalenie więc, że dane przedsiębiorstwo lub zajęcie podpada pod tę albo inną pozycję taryfy, zależy zasadniczo od stwierdzenia rodzaju czynności, przez dane przedsiębiorstwo wykonywanych. Jeżeli jednak chodzi o przedsiębiorstwa i zajęcia pośrednictwa handlowego, ustawa zawiera w art. 5 p. 5 ust. 8 szczególny przepis, który głosi, że przedsiębiorstwa i zajęcia pośrednictwa handlowego, posiadające towary osób trzecich w konsygnacji, t. j. działające na podstawie polecenia, aby pewne towary sprzedać albo oddać komuś, kto je ma sprzedać, czyli występujące z upoważnienia tych osób trzecich w charakterze ich przedstawicieli i działające w imieniu i na rachunek osób trzecich, nie opłacających podatku przemysłowego od sprzedaży powyższych towarów, opłacają podatek od pełnego obrotu w zależności od charakteru sprzedaży; z tego przepisu wynika niewątpliwie, że wolą ustawodawcy było pod względem podatkowym postawić wspomniane przedsiębiorstwa i zajęcia narówni z kupcem, prowadzącym handel we własnem imieniu i na własny rachunek.

Wobec obowiązującego obecnie brzmienia art. 5 ustawy należy zgodnie z ust. 6 § 24 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust. przyjąć, iż określone wyżej przedsiębiorstwa i zajęcia pośrednictwa handlowego powinny być zaopatrzone w świadectwa przemysłowe według rozdz. I części II lit. A. taryfy. Okoliczność, że wspomniany wyżej przepis mieści się w artykule zajmującym się określeniem obrotu, podlegającego opodatkowaniu, nie usprawiedliwia zawartego w kasacji twierdzenia, iż przepis art. 5 ustawy nie może być brany pod uwagę przy rozstrzyganiu pytania, do której kategorji należy pewne przedsiębiorstwo zaliczyć; ustępy bowiem 2 do 10 p. 5 art. 5 mają charakter autentycznych wskazówek co do sposobu traktowania wymienionych w nich przedsiębiorstw ze stanowiska ustawy o podatku przemysłowym w ogólności, na co zresztą wskazują zwroty w ustępach 2 i 6 p. 5 art. 5: „w rozumieniu niniejszej ustawy“, a nie: „w rozumieniu tego art.“; nadto zaś zauważa się, że podatek obrotowy nie jest jakimś odrębnym rodzajem podatku, lecz tylko jedną z przewidzianych w ustawie (art. 6) postaci podatku przemysłowego, a nie jest do pomyślenia, by jedno i to samo przedsiębiorstwo przy wymierzaniu tego samego podatku, a tylko w różnych postaciach, uważane być mogło w stosunku do każdej z tych postaci za różne przedsiębiorstwa. . . .[1]).

---

[1]) P. glosę W. J. Szatensztejna, OPA, II, 346.

339.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż towaru na rachunek zagranicznej firmy.

Sprzedaż towaru na rachunek zagranicznej firmy, nie opłacającej w Polsce podatku przemysłowego, nie wyklucza znamion komisowej sprzedaży w rozumieniu postanowień art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym i nie powoduje obowiązku wykupna osobnego świadectwa przemysłowego od sprzedaży towarów powyższej kategorji.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 19 grudnia 1932 II. 3 K. 1012/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Lejbisza K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 i 110/32 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Kołomyi z 23 maja 1932, na zasadzie art. 516 lit. a) i 535 k. p. k. (now. numer.) zaskarżony wyrok uchylił i oskarżonego z oskarżenia o przestępstwo z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym rzekomo w ten sposób popełnione, że w Kołomyi w II półroczu 1931 prowadził przedsiębiorstwo detalicznej sprzedaży skór zagranicznego pochodzenia bez właściwego świadectwa przemysłowego, uniewinnił.

Kasacja oskarżonego od wyroku Sądu Okręgowego, którym oskarżonego skazano za wykroczenie z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 na karę pieniężną w kwocie 150 zł, a w razie nieściągalności na karę zastępczą aresztu przez 10 dni, zarzuca nieprawidłowe stosowanie ustawy przy określeniu przestępstwa przez to, że sąd dopatrzył się w fakcie znalezienia w składzie oskarżonego skór baranich pochodzenia zagranicznego cech oddzielnego przedsiębiorstwa, od którego oskarżony winien był wykupić osobne świadectwo przemysłowe, aczkolwiek oskarżony otrzymał rzeczony towar do swego domu składowo - komisowego, od którego wykupił świadectwo przemysłowe II kategorji.

Kasacja jest uzasadniona.

W czynie oskarżonego, polegającym na komisowej sprzedaży skór baranich na rachunek Lupy G., zamieszkałego w J., bez wykupienia osobnego świadectwa przemysłowego, nie można dopatrzeć się cech zarzuconego mu przestępstwa, skoro nie ustalono, jakoby wzmiankowana sprzedaż stanowiła jedno z samodzielnych przedsiębiorstw, ulegających obowiązkowi wykupna świadectwa przemysłowego w myśl postanowień zawartych w art. 10 ustawy z 15 lipca 1925, w brzmieniu ustalonem przez obwieszczenie Ministra Skarbu z 27 stycznia 1932 poz. 110 Dz. Ust., w szczególności zaś, jakoby sprzedaż, o którą chodzi, odbywała się w oddzielnym zakładzie handlowym oraz jakoby stanowiła oddziel-

ne przedsiębiorstwo na zysk obliczone, prowadzone bez utrzymywania oddzielnego zakładu.

Z ustaleń zaskarżonego wyroku wynika, że sprzedaż odbywała się w zakładzie komisowym oskarżonego, od którego wykupił świadectwo przemysłowe, przyczem w wyroku wyrażono pogląd, jakoby oskarżony mimo to był obowiązany do wykupna osobnego świadectwa przemysłowego od sprzedaży skór baranich, w szczególności ze względu na fakt, że sprzedaży dokonywano na rachunek firmy zagranicznej, nie opłacającej podatku przemysłowego, co nie może wchodzić w zakres transakcyj domów składowo - komisowych. Pogląd powyższy jest atoli mylny, skoro sprzedaż towaru na rachunek firmy nie opłacającej podatku przemysłowego nie wyklucza znamion komisowej sprzedaży w rozumieniu postanowień zawartych w art. 5 p. 5 i skoro z postanowień tych nie wynika, jakoby przedsiębiorstwo komisowe nie było uprawnione do sprzedaży towarów na rachunek firm zagranicznych i jakoby obowiązane było do wykupna osobnego świadectwa przemysłowego od sprzedaży towarów powyższej kategorji. Z przepisów tych wynika bowiem jedynie, że przedsiębiorstwo obowiązane jest w takich wypadkach opłacać podatek obrotowy, obliczony na innych zasadach, aniżeli te, które odnoszą się do sprzedaży komisowej; stosowanie rozszerzającej wykładni tych postanowień przez uznawanie obowiązku takiego przedsiębiorstwa do wykupienia także osobnego świadectwa przemysłowego od sprzedaży towarów pochodzenia zagranicznego, nie znajdowałoby uzasadnienia w postanowieniach, o których mowa, gdyż brzmienie tych postanowień nie daje do tego żadnej podstawy.

Niema więc w czynie oskarżonego znamion żadnego przestępstwa.

340.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż odpadków mięsnych przez samoistne przedsiębiorstwo dostawy mięsa.

Dokonywana przez samoistne przedsiębiorstwo dostawy mięsa dla wojska sprzedaż osobom trzecim odpadków mięsnych, uzyskanych z uboju bydła, nie ma wpływu, jako handel uboczny, na istotę przedsiębiorstwa wykonywania dostaw.

Wyrok NTA z 8 maja 1933 l. rej. 5015/31 w sprawie Stefana Wojanczyka w Małej Dąbrówce przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...W skardze płatnik zarzuca niewłaściwe odmówienie przedsiębiorstwu jego charakteru samoistnego wykonywania dostaw, gdyż fakt

sprzedaży odpadków mięsnych nie odbiera transakcjom z 75 pułkiem piechoty charakteru samoistnej dostawy....

...NTA rozważył, co następuje:

Jak wykazują akta sprawy, władze podatkowe zakwalifikowały przedsiębiorstwo skarżącego jako „skup bydła i hurtowy handel mięsem“, zaliczony do II kategorji przedsiębiorstw handlowych. Przy rozstrzyganiu zaś kwestji przypadającej stawki podatkowej władze podatkowe wychodziły z podobnego założenia, a mianowicie, że chodzi w danym wypadku wyłącznie o przedsiębiorstwo handlowe. W tym stanie rzeczy wynika kwestja prawna, czy przedsiębiorstwo skarżącego może być uznane za oddzielne przedsiębiorstwo wykonywania dostaw w rozumieniu art. 18 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., czy też winno być uznane jedynie za przedsiębiorstwo handlu towarowego.

Otóż na mocy art. 18 cyt. ustawy oddzielne przedsiębiorstwo stanowi wykonywanie każdej poszczególnej umowy o dokonanie robót lub dostaw, jakoteż każdej poszczególnej umowy o dzierżawę od państwa lub od związku samorządowego prawa poboru specjalnych opłat. Nie uważa się jednak za oddzielne przedsiębiorstwo wykonywania umów zgodnie z p. c) tegoż artykułu, przez przedsiębiorstwo handlu towarowego — o dostawy towarów, stanowiących przedmiot ich własnego handlu, o ile cena świadectwa nabytego na prowadzenie handlu towarowego odpowiada cenie świadectwa, które należałoby wykupić na samoistną dostawę.

Z przytoczonego przepisu art. 18 wynika, że wykonywanie dostawy nie jest uznane za oddzielne przedsiębiorstwo w tym wypadku, gdy dostawca prowadzi przedsiębiorstwo handlu towarowego, którego przedmiotem są te same towary, których dotyczą umowy o dostawy, inaczej mówiąc, gdy dostawy są następstwem jednocześnie prowadzonego handlu towarowego i z tym handlem są związane.

W konkretnym atoli wypadku, według stanu akt, dostawa nie jest zjawiskiem wtórnem handlu towarowego, lecz odwrotnie, dokonywana przez skarżącego sprzedaż odpadków mięsnych osobom, czy też osobie, jak twierdził płatnik, różnym od osoby odbiorcy dostawy jest następstwem wykonywania dostawy, stanowiąc handel uboczny przy wykonywaniu umowy o dostawy.

W takim stanie rzeczy nieuznanie dostaw dla wojska za oddzielne przedsiębiorstwo w ramach art. 18 i 7 lit. b) powołanej ustawy nie ma podstaw w dokonanych przez władzę ustaleniach faktycznych, a to zupełnie niezależnie od okoliczności odrębnego pozbywania odpadków mięsnych innym osobom czy osobie, gdyż ta czynność co najwyżej mo-

głaby uzasadnić poczytanie jej za odrębne, od przedsiębiorstwa dostaw różne przedsiębiorstwo handlowe.

Zważywszy powyższe, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania.

341.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Samoistne przedsiębiorstwo wykonywania dostaw.

Dostawy, wykonywane na zasadzie właściwego świadectwa przemysłowego (rozdz. V części II lit. A taryfy), nie tracą charakteru „samoistnego przedsiębiorstwa wykonywania dostaw" przez to, iż wykonywanie tychże dostaw odbywa się obok handlu towarowego temi samemi przedmiotami, na który wykupiono również świadectwo przemysłowe.

Wyrok NTA z 27 lutego 1933 l. rej. 759/31 w sprawie Lewiego Kopera w Grójcu przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...NTA stwierdził, że w aktach sprawy znajduje się deklaracja Kopera z 1 maja 1928 w celu nabycia świadectwa przemysłowego III kategorji przedsiębiorstw handlowych na r. 1928 na przedsiębiorstwo dostawy materjałów drzewnych do Powiatowego zarządu drogowego w Grójcu, oraz informacja urzędowa o sprzedaży przez Kopera temuż Zarządowi drzewa za cenę zł 62.206.

Komisja Szacunkowa w Grójcu wymierzyła Koperowi raz 2% podatek od obrotu ustalonego w sumie zł 75.793 z przedsiębiorstwa handlu drzewem opałowem i materjałowem w Grójcu, wykonywanego na podstawie świadectwa przemysłowego IV kategorji przedsiębiorstw handlowych, a ponadto 2% podatek od obrotu ustalonego w sumie zł 62.206 od przedsiębiorstwa dostawy materjałów drzewnych, wykonywanego na podstawie świadectwa przemysłowego III kategorji przedsiębiorstw handlowych.

W tym stanie rzeczy NTA nie uznał za trafny argumentu władzy pozwanej, że sporny obrót z transakcji z Powiatowym zarządem drogowym w Grójcu nie był obrotem uzyskanym przez „samoistne" przedsiębiorstwo wykonywania dostaw. Wydanie podatnikowi świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo dostawy z jednej strony i określenie w arkuszu wymiarowym, dotyczącym odrębnego opodatkowania podatkiem przemysłowym od obrotu, przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa dostawy materjałów drzewnych stwarza dostateczne prze-

słanki do wniosku, iż chodzi o obrót, dokonany przez samoistne przedsiębiorstwo wykonywania dostaw. Wprawdzie Komisja Odwoławcza w myśl art. 91 ustawy przy rozstrzyganiu odwołań nie jest związana ani uchwałą I instancji, ani wnioskiem przewodniczącego Komisji Szacunkowej i zależnie od stanu faktycznego i prawnego zatwierdza lub zmienia zaskarżoną uchwałę, a zatem ma, zgodnie zresztą z art. 89 ust. 2 ustawy, samoistne i pełne prawo ustalenia miarodajnego dla sprawy stanu faktycznego i samodzielnej prawnej oceny tego stanu, lecz w konkretnym przypadku w postępowaniu odwoławczem nie ustalono żadnych okoliczności faktycznych, na których podstawie Komisja doszła do wniosku, że owe zł 62.206 stanowią część składową obrotu podatkowego przedsiębiorstwa handlu drzewem opałowem i materjałowem, a nie obrót podatkowy samoistnego przedsiębiorstwa wykonywania dostaw, i że zatem wydanie oddzielnego świadectwa przemysłowego na takie przedsiębiorstwo polegało na omyłce czy błędzie...

342.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Świadectwa przemysłowe: Zmiana co do osoby przedsiębiorcy — wystąpienie jednego z dwóch spólników spółki firmowej.

W razie wystąpienia spólnika należy przedstawić świadectwo przemysłowe władzy skarbowej, celem adnotacji zmiany przedsiębiorcy.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 13 września 1932 II. 4 K. 638/32.

SN w sprawie Wincentego R., oskarżonego z art. 101 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji oskarżonego od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z 3 lutego 1932, na podstawie art. 512 i 558 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 36 wzgl. 101 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż Sąd bezpodstawnie przyjął, jakoby oskarżony, prowadząc przedsiębiorstwo pod identyczną firmą, po wystąpieniu spólnika miał obowiązek przedstawić świadectwo przemysłowe celem adnotacji zmiany co do osoby przedsiębiorcy.

Kasacja jest nieuzasadniona.

Z ustaleń sądu orzekającego wynika, że po rozwiązaniu i wystąpieniu ze spółki K. oskarżony R. prowadził wprawdzie przedsiębiorstwo pod tą samą firmą z dodatkiem: w likwidacji, lecz likwidacja ta

była pozorna, gdyż oskarżony zakupywał na własny rachunek i niebezpieczeństwo dla tego przedsiębiorstwa nowe towary, które sprzedawał na swój wyłączny własny zysk i stratę.

Wobec przejścia przedsiębiorstwa od spółki firmowej na własność właściciela jednoosobowego, obowiązany był oskarżony na mocy art. 36 ustawy o podatku przemysłowym zawiadomić właściwe władze podatkowe I instancji, celem uzyskania adnotacji na świadectwie, a gdy tego nie uczynił, ulega karze na mocy art. 101 tej ustawy. Obojętną jest rzeczą, że oskarżony po rozwiązaniu spółki prowadził przedsiębiorstwo handlowe pod tą samą firmą (poprzednią) z dodatkiem: w likwidacji, skoro decydującą w danej sprawie rzeczą jest własność przedsiębiorstwa, a nie firma, pod którą przedsiębiorstwo się prowadzi.

Kasację należało zatem oddalić, jako nieuzasadnioną.

343.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wymiar dodatkowy: Niewykorzystanie przez władzę danych, zawartych w protokóle rewizji ksiąg.

Dane, ujawnione w protokóle rewizji ksiąg handlowych płatnika, odbytej przed dokonaniem wymiaru, nie stanowią później ujawnionych konkretnych okoliczności w rozumieniu art. 84 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., mogących uzasadnić dodatkowy wymiar, jeśli władza z przyczyn, które zaszły po jej stronie, nie skorzystała z tych danych przy wymiarze.

Wyrok NTA z 31 maja 1933 l. rej. 2877/31 w sprawie Abrama Ginsburga w Łodzi przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, że rewizję ksiąg handlowych płatnika przeprowadzono w dniu 14 września 1928 w lokalu właściwego Urzędu Skarbowego i że przeprowadził ją organ władzy podatkowej, jakim jest niewątpliwie buchalter Urzędu Skarbowego. Należy przeto przyjąć, że dane, stwierdzone w protokóle rewizji, zostały ujawnione wobec właściwej władzy podatkowej, którą w danym wypadku reprezentował wobec płatnika buchalter Urzędu Skarbowego, już w dniu 14 września 1928. Gdy zaś wymiar podatku nastąpił w dniu 5 kwietnia 1929, to oczywiście dane, stwierdzone przez powołany do tego organ właściwej władzy podatkowej jeszcze w dniu 14 września 1928, nie stanowią „później ujawnionych konkretnych okoliczności“, na których możnaby było oprzeć dodatkowy wymiar.

Jeśli władza podatkowa nie skorzystała z tych danych z przyczyn, które zaszły po jej stronie, a od płatnika zupełnie niezależnych, to okoliczność ta jest dla oceny sprawy bez znaczenia....

344.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ulgi przy eksporcie surowców.

Przepis ustępu 3 p. 1 art. 94 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., dotyczący zwolnień od podatku transakcyj eksportowych, nie obejmuje wynagrodzeń, z temi transakcjami tylko pośrednio związanych, w szczególności nie odnosi się do prowizji komisanta, współdziałającego przy eksporcie surowców.

Wyrok NTA z 10 grudnia 1932 l. rej. 2562/30, 2563/30, 5435/30 w sprawie firmy „Fulmen" Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za II półrocze 1924 i za lata 1926, 1927, 1928.

...Co się tyczy wymiarów podatku za lata 1926, 1927 i 1928, to i w nich NTA nie dopatrzył się zarzucanej obrazy art. 94 ustawy.

Według ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., która ma zastosowanie do powyższych lat, ustawodawca w art. 94 ust. 3 tej ustawy, w odróżnieniu od postanowień tegoż art. 94 dawnej ustawy z r. 1923 poz. 412 Dz. Ust., upoważnił Ministra Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, w wypadkach stwierdzonej potrzeby gospodarczej, do zniżania, względnie zawieszania podatku, przypadającego od transakcyj eksportowych co do surowców krajowych w wypadkach, w których pobór tego podatku okazałby się istotną przeszkodą dla rozwoju eksportu. Z upoważnienia tego skorzystał Minister Skarbu i okólnikiem z 19 kwietnia 1926 D. P. O. 5550/III utrzymał w mocy m. i. okólnik Nr. 119 z 21 kwietnia 1925 D. P. O. 2884/III. Okólnikiem tym zaś zawieszono całkowicie pobór podatku przemysłowego od transakcyj eksportowych, dokonanych począwszy od 1 maja 1925 m. i. węglem kamiennym, brykietami i koksem. Z powyższego w związku z osnową art. 94 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. wynika niewątpliwie, że przepis ten przedewszystkiem ma podłoże i znaczenie gospodarcze. Jego znaczenie gospodarcze polega na tem, żeby drogą obniżenia podatku lub zwolnienia od podatku obrotów podatkowych, będących wynikiem transakcyj eksportowych, ożywić eksport przez umożliwienie obniżenia cen eksportowych odnośnych surowców. Ustawodawca przeto miał i musiał

mieć na uwadze tylko ceny z obrotu towarowego, albowiem one mają wpływ widoczny i przeważający w płaszczyźnie kształtowania się cen konkurencyjnych przy eksporcie, ileże drogą ulg podatkowych można wpływać jedynie na kształtowanie się ceny sprzedażnej przez zmniejszenie o wysokość tej ulgi kosztów handlowych przedsiębiorstwa, natomiast ulgi podatkowe pozatem nie pozostają w żadnym przyczynowym związku z kosztami produkcji lub kosztami handlowemi.

Z tego zatem względu NTA nie uznał za trafny poglądu skarżącej firmy, by w powołanym przepisie ustawa, mówiąc o transakcjach eksportowych, miała także na myśli wynagrodzenie, z temi transakcjami jedynie pośrednio związane, w postaci wynagrodzenia za usługi, świadczone tym, których produkty są przeznaczone do eksportu, w szczególności, by przewidziane ulgi podatkowe już z mocy samego przepisu ustawy odnosiły się także do wynagrodzenia prowizji komisanta, współczynnego przy eksporcie surowców. Prowizja komisanta bowiem z natury rzeczy jest wynagrodzeniem za usługi, świadczone przez niego komitentowi, i wysokość tego wynagrodzenia kształtuje się m. i. zależnie od wartości, jaką te usługi mają dla komitenta. Otóż usługi te w dziedzinie podatku przemysłowego są przedmiotem oddzielnego zupełnie obciążenia podatkowego, którego podmiotem samoistnym jest komisant, względnie przedsiębiorstwo komisowe, i nie zachodzi żaden przyczynowy związek między obciążeniem podatkowem wynagrodzenia komisanta a wartością tych usług dla komitenta, czyli innemi słowy, obniżenie obciążenia podatkowego tego wynagrodzenia niewątpliwie stanowić będzie ulgę dla komisanta, lecz z tego nie wynika, aby i wysokość wynagrodzenia usług komisanta doznała takiego samego obniżenia o wysokość odciążenia podatkowego. Skoro zatem niema bezpośredniego związku między obciążeniem podatkowem prowizji komisanta a ceną eksportową za wywożony produkt, to tem samem ulgi gospodarcze, przewidziane w art. 94 ust. 3 ustawy, w granicach osnowy miarodajnego przepisu odnieść należało wyłącznie do obrotu towarowego, a nie także do wynagrodzenia za usługi osób trzecich.

Bez znaczenia dla oceny rozpoznawanego zagadnienia w płaszczyźnie przepisu art. 94 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. jest okoliczność, że ustawa późniejsza z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. w art. 25 zmieniła postanowienie art. 94 ust. 3 p. 1 ustawy, przyznając Ministrowi Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu prawo do częściowego lub całkowitego zwalniania od podatku m. i. wszelkiego rodzaju obrotów komisantów z transakcyj eksportowych w wypadkach, w których pobór tego podatku okazałby się przeszkodą dla rozwoju eksportu, albowiem NTA uznał, że ten nowy prze-

pis ma znaczenie przepisu dodatkowego, rozszerzającego uprawnienie Ministra Skarbu w porównaniu z przepisem ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., a nie stanowi autentycznej interpretacji poprzedniego przepisu, jak twierdzi skarżąca firma. . . .

345.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Uzależnienie ulgi z art. 94 ust. 3 od dopełnienia pewnych warunków.

Uzależnienie zastosowania ulgi z art. 94 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. od dopełnienia pewnych warunków nie jest sprzeczne z powołanym przepisem ustawy.

Wyrok NTA z 9 czerwca 1933 l. rej. 11136/31 w sprawie Moszka Korneckiego w Kolnie przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

Skarżący podnosi, iż instancja odwoławcza niesłusznie odmówiła mu zwolnienia od podatku obrotów, dotyczących eksportu koni zagranicę, opierając się na fakcie, iż on nie dopełnił warunków formalnych, przepisanych okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 20 marca 1930 L.D.V. 8296/4, a mianowicie nie udowodnił eksportu prawidłowo prowadzonemi księgami handlowemi, nadto deklaracjami celnemi względnie ich odpisami. Zdaniem skarżącego, skoro zgodnie z judykaturą NTA prowadzenie ksiąg handlowych nie jest koniecznym wymogiem zwolnienia obrotów, uzyskanych z eksportu gotowych wyrobów i półfabrykatów, to ta sama racja istnieje w odniesieniu do surowców, co do których Minister Skarbu skorzystał z uprawnienia, zastrzeżonego w art. 94 ustawy o podatku przemysłowym. Skoro Minister Skarbu uważa wspomnianą ulgę podatkową za konieczną, to — wedle wywodów skargi — nie może uzyskanie jej czynić zależnem od dopełnienia warunków natury formalnej, ustawą nieprzewidzianych.

NTA uznał skargę za nieuzasadnioną, a to kierując się zapatrywaniem prawnem, wyrażonem zarówno w wyroku z 30 marca 1931 l. rej. 5617/29, wydanym w sprawie firmy „Górnośląskie Zjednoczone Huty Królewska i Laura Sp. Akc.“ w Katowicach, jak i w wyroku z 26 października 1929 l. rej. 679/27, Zbiór wyroków Nr. 184 S, a odnoszącym się do analogicznego zagadnienia, jakkolwiek rozstrzygniętego w płaszczyźnie przepisów ustawy z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust. W wyrokach powyższych wyjaśnił NTA, iż skoro ustawa o podatku przemysłowym w art. 94 wyposażyła Ministra Skarbu jedynie

w prawo zawieszania poboru podatku przemysłowego, przypadającego od obrotów z eksportu surowców zagranicę, a nie ustanowiła tego zwolnienia bezwarunkowo, to oczywiście Minister Skarbu był władny to zawieszenie poboru uzależnić m. i. od spełnienia przez płatników, określonych warunków formalnych. Jeżeli Minister Skarbu, korzystając z tego upoważnienia, przepisał szczególne warunki zwolnienia od podatku obrotów z eksportu, to płatnik, nie czyniący zadość tym wymogom, nie może sobie rościć prawa do zwolnienia od podatku.

Skoro zatem w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, iż wydane na zasadzie postanowienia art. 94 ustawy zarządzenie Ministra Skarbu w odniesieniu do zawieszenia podatku od obrotu, wynikającego m. i. także z eksportu koni, uzależniało zwolnienie to od wykazania eksportu dowodami, o których mowa w § 9 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym, i skoro skarżący nie prowadził w miarodajnym okresie czasu prawidłowych ksiąg handlowych, to tem samem władze wymiarowe nie miały obowiązku przyznać skarżącemu żądanej ulgi podatkowej.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

346.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgarnie, prowadzone przez spółdzielnie — opodatkowanie obrotu.

Księgarnie, prowadzone przez spółdzielnie, nie korzystają z ulgi, przewidzianej w art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 7 grudnia 1932 l. rej. 5289/30 w sprawie „Ikopo”, Spółdzielni z ogr. odp. w Wilnie przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...Ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. w art. 95 przewiduje ulgi dla spółdzielni, działających na zasadzie ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach, należących do związków rewizyjnych w rozumieniu art. 68 i 70 tejże ustawy, a w szczególności w p. 1 b) tegoż art. 95 ustawodawca dla spółdzielni, prowadzących handel towarowy lub przedsiębiorstwa przemysłowe, obniża obrót do ¼ części sum, określonych w art. 5 punktach 1, 7 i 8. Jak widać z przytoczonego przepisu art. 95 p. 1 b) ustawy, z ulgi ustalenia obrotu na ¼ część sumy, od której normalnie przypada podatek

przemysłowy, korzystać mają prawo jedynie spółdzielnie, które poza tem, że działają na zasadzie ustawy o spółdzielniach i należą do związków rewizyjnych, prowadzą albo handel towarowy, albo przedsiębiorstwa przemysłowe i których obrót oblicza się na zasadach, określonych w art. 5 punktach 1 lub 7 i 8.

W płaszczyźnie wywodów skargi i odpowiedzi władzy pozwanej na tę skargę, rozstrzygnięcie, czy skarżąca spółdzielnia może korzystać z ulgi, przewidzianej art. 95 p. 1 b) ustawy, wymaga przedewszystkiem rozstrzygnięcia, czy prowadzony przez nią handel jest tym handlem towarowym, od którego podatek przemysłowy ustala się według zasad, określonych w p. 1 art. 5, niema bowiem żadnej kwestji, że skarżąca spółdzielnia należy do rzędu przedsiębiorstw handlowych, nie zaś przemysłowych.

W tym względzie stwierdzić należy, że pojęcie obrotu podatkowego księgarni nie mieści się w przepisach punktu 1 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym. Pojęcie obrotu podatkowego w myśl art. 5 ustawy zależy od rodzaju przedsiębiorstwa, podział zaś przedsiębiorstw na poszczególne rodzaje podaje, jak wskazuje art. 23 ustawy, taryfa do ustawy dołączona. Z drugiej strony, o ile w taryfie przy poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw powołane są poszczególne punkty art. 5 ustawy, to tem samem taryfa nawiązuje do postanowień art. 5 ustawy i stwarza związek między sobą a art. 5 ustawy.

Skoro księgarnie w taryfie wyszczególniono w części II lit. A p. XII i jednocześnie powołano art. 5 p. 6, to niewątpliwie wolą ustawy było, aby pojęcie obrotu podatkowego księgarni było rozpoznawane właśnie na zasadzie art. 5 p. 6, a nie na zasadzie art. 5 p. 1. Okoliczność, czy i jaka zachodzi różnica pojęciowa między obrotem podatkowym, o którym mówi art. 5 p. 6, a obrotem podatkowym, określonym w myśl p. 1 art. 5, dla rozstrzygnięcia sporu jest bez znaczenia, ponieważ w art. 95 p. 1 b) powołano jedynie art. 5 p. 1 (punkty 7 i 8 w niniejszej sprawie bezspornie w grę nie wchodzą), natomiast nie powołano p. 6, czyli tem samem ustawa wykluczyła obroty z art. 5 p. 6 od korzystania z ulgi przy ustalaniu obrotu podatkowego.

Ponieważ zatem obroty przedsiębiorstwa skarżącej, t. j. księgarni, oblicza się w myśl p. 6 art. 5, NTA w odmowie władzy pozwanej zastosowania ulgi z art. 95 ustawy nie znalazł uchybienia przepisom ustawowym, wobec czego skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

Okoliczność, że w ustawie z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. w sprawie zmiany ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym pod punktem XII części II lit. A taryfy przy księgarniach powołano art. 5 p. 1 ustawy, zamiast poprzedniej cytacji art. 5 p. 6 ustawy, wskazuje na zmianę przepisu ustawy, a bynajmniej nie stanowi autentycz-

nej interpretacji poprzedniego przepisu ustawowego i wobec tego, wbrew wywodom zastępcy skarżącej, jest bez znaczenia dla niniejszego sporu.

1. Powyższy wyrok i podany wyżej jako Nr. 338 wyrok SN z 13 lutego 1933 II. 3 K. 1228/32 łącznie z wyrokami NTA, ogłoszonemi w OPA, II, 291 i 292, zajmują się m. i. kwestją stosunku obowiązku nabywania świadectw przemysłowych do obowiązku płacenia podatku przemysłowego od obrotu.

Omawiając poprzednio ogłoszone wyroki, Dr. Pomianowski dochodzi do wniosku, że nie jest słuszne twierdzenie, by przedsiębiorstwo, nie wyliczone w taryfie świadectw przemysłowych, miało być tem samem wolne od podatku od obrotu. Innemi słowy, Dr. Pomianowski jest zdania, że zakres płatników podatku obrotowego może być i jest znacznie szerszy od przedsiębiorstw, obowiązanych do wykupywania świadectw przemysłowych (abstrahując oczywiście od wyjątków, przewidzianych w art. 9 ustawy o podatku przemysłowym).

Kontynuując myśl Dr. Pomianowskiego, należałoby stwierdzić, iż kto wykupuje świadectwo przemysłowe, ten a fortiori zobowiązany jest do płacenia podatku obrotowego (abstrahujemy również oczywiście od wyjątków, podanych w art. 8). Pozostałaby wówczas jednakże otwartą kwestja, jaki wpływ ma to lub inne zakwalifikowanie danego przedsiębiorstwa pod względem obowiązku wykupywania świadectwa przemysłowego na stawkę podatkową i vice versa. Możliwe są tu bowiem rozmaite rozstrzygnięcia. Należy dla przykładu przytoczyć wyrok SN z 21 marca 1932 II. 2 K. 158/32 (OPA, I, 45), w którym SN wyjaśnił, że pojęcie sprzedaży hurtowej użyte jest w ustawie inaczej, o ile chodzi o stawki podatku obrotowego, a inaczej, o ile chodzi o świadectwa przemysłowe. Dalej NTA w ogłoszonym obecnie wyroku l. rej. 5289/30 stanął na stanowisku, że o ile w taryfie przy poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw są podane poszczególne punkty art. 5 ustawy, to tem samem zachodzi związek pomiędzy taryfą a pojęciem obrotu podatkowego. Wreszcie SN w przytoczonym wyżej wyroku II. 3 K 1228/32 uznał, iż nie może być zastosowany punkt VI części II A. taryfy, dołączonej do art. 23 ustawy, o ile przedsiębiorstwa występują jako komisanci osób trzecich, nie opłacających podatku przemysłowego.

2. Poglądy Dr. Pomianowskiego nie wydają się słuszne.

a) Jeżeli się zwrócić do rosyjskiej ustawy z 1901 r., jako do źródła ustawy polskiej, to niewątpliwie podstawowym obowiązkiem było wykupywanie świadectw przemysłowych. Inne ciężary podatkowe, które nosiły charakterystyczną nazwę „dodatkowego podatku przemysłowego", dotyczyły jedynie tych przedsiębiorstw, które miały obowiązek wykupywania świadectwa przemysłowego.

Pierwsza polska ustawa o podatku przemysłowym (poz. 412/23 Dz. Ust.) system rosyjski utrzymała w mocy: w myśl art. 7 świadectwo przemysłowe stanowiło „przedpłatę" na podatek obrotowy. Dopiero stopniowo, dla powiększenia wpływów skarbowych, z przedpłaty stworzono podatek, który nie podlega zaliczeniu na podatek obrotowy.

Interpretacja historyczna nietylko więc że nie przemawia za poglądem Dr. Pomianowskiego, lecz wręcz odwrotnie, jako prius, od którego uzależniony jest podatek obrotowy, wysuwa świadectwa przemysłowe.

b) Dr. Pomianowski swój pogląd wyprowadza coprawda z wykładni literalnej art. 1. Ale należy zauważyć, co następuje:

O ile chodzi o przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 1 a), to wobec układu taryfy, przedsiębiorstwo przemysłowe, o ile nie podpada pod rozdziały I — XVIII, musi podlegać rozdziałowi XIX (verba legis: „wszelkie przedsiębiorstwa przemysłowe, nie wymienione w poprzednich ustępach"). Nie istnieje więc przedsiębiorstwo przemysłowe, które nie byłoby objęte taryfą.

Co się tyczy przedsiębiorstw handlowych, to rzeczywiście taryfa jest tak ułożona, że przedsiębiorstwa, którebyśmy uznali za handlowe, a które nie są wymienione w taryfie, byłyby wolne od obowiązku wykupywania świadectwa przemysłowego. Należy jednakże zwrócić uwagę na art. 26 ust. 2, który daje możność Ministrowi Skarbu zakwalifikowania przedsiębiorstw handlowych, które nie mogłyby być zaszeregowane podług taryfy: wszak tylko o takich przedsiębiorstwach mogłaby być w przyszłości mowa i też rzeczywiście praktycznie nie można wymienić jakiegoś przedsiębiorstwa handlowego, które nie miałoby obowiązku wykupywania świadectw przemysłowych.

Wyrazy „i inne" użyte w art. 1 a), w rosyjskiej ustawie nie figurowały. Pochodzenie tych wyrazów łatwo sobie można wytłumaczyć tem, iż ustawa obciąża również podatkiem przedsiębiorstwa komunikacyjne, i następnie, że cały szereg przedsiębiorstw, jak np. dostawy, roboty, apteki, które ustawa zakwalifikowała jako przedsiębiorstwa handlowe, ze stanowiska innych ustaw (kodeksu handlowego, prawa przemysłowego) i w języku potocznym nie uchodzą za przedsiębiorstwa handlowe.

W konkluzji więc dochodzimy do wniosku, że nawet literalna interpretacja art. 1 ustawy nie prowadzi do tezy, do jakiej doszedł Dr. Pomianowski.

3. W jakim stopniu to lub inne zakwalifikowanie przedsiębiorstwa co do świadectwa przemysłowego ma wpływ na podstawy wymiaru i na stawkę podatkową?

Np. w praktyce powstała kwestja, czy przedsiębiorstwo handlowe, dostarczające towarów instytucjom państwowym i komunalnym, może korzystać z ulgowej stawki art. 7 A) 1) a), o ile nie wykupi odrębnego świadectwa na „dostawy" (p. V taryfy). Wątpliwości takież mogą powstać przy skupie zawodowym, który jest wyodrębniony w taryfie w oddzielny rodzaj przedsiębiorstwa. Chcąc dojść do konkluzji prawnej, któraby ustaliła w przedmiocie tym ogólną regułę, należy, zd. m., przedewszystkiem pozostawić na uboczu wyrok SN 1228/32, jako oparty na specjalnym przepisie. Natomiast z wyroku NTA 5289/30 wynikałoby, iż odsyłacze, podane w taryfie dla przedsiębiorstw handlowych, mają decydujące znaczenie dla określenia stawki podatkowej.

Jestem atoli zdania, że podatek obrotowy zależny jest jedynie od rodzaju obrotów i że również w zależności od rodzaju obrotów przedsiębiorstwo ma obowiązek wykupywania właściwego świadectwa przemysłowego. Nie można więc twierdzić, by rodzaj świadectwa przemysłowego decydował o podatku obrotowym, a tem bardziej nie można stwarzać odwrotnej tezy.

Jeżeli w taryfie przy klasyfikacji przedsiębiorstw handlowych powołane są przepisy dotyczące podatku obrotowego, z tego bynajmniej nie można dedukować, iż rodzaj świadectwa przemysłowego decyduje o podatku obrotowym. Oznacza to tylko, jakie świadectwo przemysłowe jest właściwe dla danego rodzaju przedsiębiorstwa.

Niewykupienie właściwego świadectwa pociągać powinno za sobą nie inną stawkę podatku obrotowego, lecz sankcje z art. 98 ustawy.

W. J. Szatensztejn

347.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Odpowiedzialność za czasowe prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego.

1. Czasowe prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego stanowi przestępstwo z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, a późniejsze nabycie właściwego świadectwa nie uchyla karalności czynu.

2. Prowadzenie przedsiębiorstwa nie jest równoznaczne z dokonywaniem transakcyj.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 13 marca 1933 1 K. 86/33.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jakóba R., oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Białymstoku z 13 stycznia 1932, na mocy art. 529 i 577 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja oskarżonego zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez skazanie oskarżonego z powyższego przepisu, pomimo braku w czynie jego znamion przestępstwa z art. 98, ponieważ trzy transakcje zarzucone oskarżonemu, a mianowicie sprzedaż dwóch beczek benzyny i nabycie od Sp. Akc. P... jednej cysterny benzyny, nie uzasadniają obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego, gdyż dwie beczki benzyny otrzymał oskarżony w charakterze zapłaty za komorne od firmy J. i sprzedał następnie Wolfowi Sz., co nie jest transakcją na zysk obliczoną, a kupno cysterny na kilka dni przed 8 marca 1930, dniem wykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji, należy uważać za czynność przygotowawczą przed rozpoczęciem przedsiębiorstwa, która nie wymaga wykupienia świadectwa przemysłowego. Ponadto, zdaniem kasacji, wynajmowanie składu nie obowiązuje do wykupienia świadectwa przemysłowego, gdyż każdy właściciel nieruchomości ma prawo do wynajmowania wszelkich pomieszczeń, któremi dysponuje; również, według kasacji, wniosek sądu, że firma, prowadząc w styczniu i lutym 1930 handel bez świadectwa przemysłowego, nie mogła tem samem wykazywać obrotu za ten czas w księgach handlowych, jest niesłuszny i nieoparty na całokształcie okoliczności ujawnionych w sprawie, ponieważ sąd nie przyjął pod uwagę, że świadome niezamieszczenie transakcyj handlowych w księgach handlowych jest przestępstwem karnem, za które oskarżony musiał być pociągnięty do odpowiedzialności karnej i że te-

go rodzaju materjalna usterka spowodować musiała odrzucenie ksiąg handlowych, jako niewiarogodnych.

1. Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje jako czynu karalnego sui generis spóźnienia się z nabyciem świadectwa przemysłowego, jak również karze z art. 98 nie za niewykupienie świadectwa w terminie, przewidzianym w art. 30, lecz za prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego. Z tego względu należy uważać, że w myśl ustawy i czasowe prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego stanowi przestępstwo z art. 98, a późniejsze nabycie właściwego świadectwa nie anuluje tego czynu karalnego. Prowadzenie przedsiębiorstwa handlowego nie jest równoznaczne z dokonywaniem transakcyj. Każde przedsiębiorstwo może czasowo, np. w okresie stagnacji, nie dokonywać transakcyj, ale to jeszcze nie znaczy, że przedsiębiorstwo w tym czasie nie istnieje. Przedsiębiorstwo, istniejące od szeregu lat, nie może twierdzić, że powstało dopiero od czasu, jak nabyło świadectwo przemysłowe, jak np. w niniejszej sprawie od marca 1930. A przeto nawet zupełny brak transakcyj w styczniu i lutym nie stanowi dowodu, że w tym czasie przedsiębiorstwo nie istniało.

2. Jeżeli zaś sąd, jak to z uzasadnienia wyroku wynika, na podstawie okoliczności, ujawnionych w sprawie, ustalił, iż oskarżony od początku r. 1930 do 7 marca tegoż roku sprzedał dwie beczki benzyny Sz., następnie nabył od Sp. Akc. P... cysternę benzyny, to tem bardziej miał podstawy do twierdzenia, że oskarżony prowadził przedsiębiorstwo handlowe czasowo bez wykupienia świadectwa przemysłowego....

348.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Dolna granica grzywny.

Sąd może wymierzyć oskarżonemu grzywnę poniżej jednokrotnej różnicy pomiędzy ceną świadectwa wykupionego a ceną świadectwa właściwego.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 21 października 1932 II. 4 K. 743/32.

SN w sprawie Jana C., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Poznaniu, założonej od wyroku tegoż Sądu z 2 stycznia 1932, na mocy art. 512 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja żąda uchylenia wyroku z powodu obrazy prawa materjalnego przez wymierzenie oskarżonemu grzywny poniżej jednokrotnej różnicy pomiędzy ceną świadectwa wykupionego a ceną świadectwa właściwego.

Ustawa o podatku przemysłowym w art. 98 ust. 2 przepisuje tylko górną granicę grzywny. Niema żadnej podstawy do uznania, iż dolna granica grzywny jest oznaczona w tym przepisie w wysokości jednokrotnej różnicy między ceną świadectwa właściwego a świadectwa wykupionego; wynika to z zestawienia ust. 2 art. 98 z ust. 1 tegoż artykułu. Tam bowiem, gdzie ustawodawca zamierzał ustanowić dolną granicę grzywny, wyraźnie to przewidział, jak w ust. 1, w którym ujął sankcję karną w formę: „ulegnie karze pieniężnej w wysokości od 3 — 20 - krotnej kwoty“.

349.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wezwanie podatnika do nabycia właściwego świadectwa przemysłowego.

Wezwanie podatnika przez Urząd Skarbowy do nabycia właściwego świadectwa przemysłowego z zagrożeniem wdrożenia postępowania karnego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. nie jest orzeczeniem ani zarządzeniem, podlegającem kwestjonowaniu w administracyjnym toku instancyj.

Wyrok NTA z 10 maja 1933 l. rej. 919/32 w sprawie firmy „Sp. Akc. Przemysłu Korkowego Wicander i Sp.” w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie dopłaty do świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej za r. 1930.

...NTA orzekł pozostawienie skargi bez rozpoznania na zasadzie art. 61 p. 3 przy zastosowaniu art. 73 zdanie końcowe rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust., a to z powodu niewyczerpania administracyjnego toku instancyj.

Wprawdzie skarżąca firma w skardze nazywa swoje pismo z daty 5 marca 1930, wystosowane do Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie „odwołaniem“ („...jednakże odwołała się do Grodzkiej Izby Skarbowej...“), lecz pismu VIII Urzędu Skarbowego w Warszawie z 19 lutego 1930, przeciw któremu skarżąca remonstrowała, brak — jak dowodzi jego osnowa — cech orzeczenia nakładającego na podatnika wykonalne w drodze administracyjnej ciężary lub obowiązki. Wprawdzie

pismo to przedstawia się jako wezwanie urzędowe do nabycia właściwego świadectwa podatkowego pod zagrożeniem wdrożenia postępowania karnego z art. 98 ustawy, z zaznaczeniem w trybie pozytywnym, że pociągnie to za sobą oprócz decyzji w sprawie obowiązku nabycia właściwego świadectwa karę pieniężną do wysokości 6000 zł., zważywszy atoli, że właśnie w piśmie tem Urząd jedynie wskazał na wdrożenie postępowania, przewidzianego w ustawie dopiero w wypadku stwierdzenia drogą dochodzeń urzędowych i ustalenia w przepisanym protokóle istoty karygodnego czynu (art. 51, 111 i 110 ust. 1 w związku z art. 98 ust. 1 ustawy), oraz grożącą karę maksymalną, zresztą wadliwie obliczoną, oraz zważywszy, że przeciw orzeczeniu karnemu, wydanemu w myśl art. 110 ust. 1 ustawy, skazanemu przysługują w ustawie przewidziane (art. 113) środki obrony prawnej, NTA uznał, zgodnie ze swą stałą judykaturą, że to wezwanie Urzędu nie stanowi orzeczenia lub zarządzenia, podlegającego kwestjonowaniu w trybie instancyjnego postępowania administracyjnego, a pismo skarżącej z daty 5 marca 1930 nie stanowi pisma odwoławczego, wniesionego na orzeczenie władzy niższej instancji w toku instancyjnym do władzy nadrzędnej....

350.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Nieudzielenie wyjaśnień co do obrotu.

Karze z art. 104 ustawy o podatku przemysłowym ulega nieudzielenie wyjaśnień co do „obrotu“ w znaczeniu art. 5 ustawy, nie zaś wyjaśnień, dotyczących szczegółów prowadzenia przedsiębiorstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 24 lutego 1933 2 K. 39/33.

SN w sprawie Abrama E., oskarżonego z art. 104 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratury Sądu Okręgowego w Pińsku, założonej od wyroku tegoż Sądu z 13 grudnia 1932, na mocy art. 529 k. p. k. kasację oddalił.

...Na mocy art. 75 ustawy o podatku przemysłowym władza podatkowa I instancji „celem należytego sprawdzenia obrotów i przygotowania wniosków“ ma prawo: 1) żądać od przedsiębiorców przedstawienia w oznaczonych terminach pisemnych lub ustnych wyjaśnień co do obrotów, jakoteż ksiąg handlowych, o ile takowe są prowadzone i t. d. Z tekstu tego widać, że ustawodawca, mówiąc o przedmiocie opodatkowania podatkiem obrotowym, używa jednocześnie i w jednakowem rozumieniu tak liczby mnogiej jak i liczby pojedyńczej, a mia-

nowicie mówi o „obrotach“ i o „obrocie“. W myśl art. 74 ustawy ulega sprawdzeniu przez władzę podatkową zeznanie o „obrocie“, t. j. to, co ustawa w art. 5 nazywa „obrotem“. W pojęcie obrotu przedsiębiorstwa handlu towarowego, w ogólnem znaczeniu wyrazu „obrót“, wchodzi zarówno kupno jak i sprzedaż, w rozumieniu jednak art. 5 ustawy ulegającym opodatkowaniu „obrotem“ przedsiębiorstwa handlu towarowego jest suma przychodu brutto za towary i w myśl art. 74 i 75 sprawdzeniu ulega jedynie tylko ten przychód brutto, a nie stan interesów przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 104 ustawy o podatku przemysłowym karze pieniężnej ulega nieudzielenie wyjaśnień „co do obrotu“, stanowiącego przedmiot podatku, nie zaś wyjaśnień, dotyczących szczegółów prowadzenia przedsiębiorstwa. Żądanie wykazania firm albo miejsc, gdzie przedsiębiorca nabywa towar dla handlu, kwoty, na jaką zakupił towaru w poszczególnych firmach, sposobu przetransportowywania towarów i t. d., a przytem po ustaleniu już wysokości podatku, jest niewątpliwem przekroczeniem prawa władzy podatkowej żądania wyjaśnień co do wykazanego w zeznaniu obrotu, a niewykonanie tego żądania nie stanowi bynajmniej przestępstwa z art. 104 ustawy. Wobec tego, aczkolwiek wniosek Sądu, że obowiązek, przewidziany w art. 75, dotyczy jedynie przedsiębiorstw, prowadzących księgi handlowe, jest mylny, ostateczny wywód Sądu, że w czynie oskarżonego niema cech przestępstwa z art. 104, jest słuszny....

351.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Połączenie sklepu kolonjalnego i zakładu restauracyjnego — świadectwo przemysłowe.

Sklep kolonjalny i zakład restauracyjny w żadnym wypadku nie mogą stanowić jednego przedsiębiorstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 16 lutego 1933 1 K. 37/33.

SN, po rozpoznaniu kasacji Leonarda K. i Marji E., oskarżonych z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z 23 listopada 1932, na mocy art. 529, 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

... Sąd ustalił, że firma „Bar à la H.“ w Warszawie prowadziła dwa przedsiębiorstwa handlowe: zakład gastronomiczny, przewidziany w rozdz. VII części II lit. A taryfy, oraz przedsiębiorstwo drobnej sprzedaży win, wódek i artykułów kolonjalno-spożywczych, które składało się z jednego pokoju o dwóch oknach wystawowych i osob-

nem wejściu oraz posiadało całkowite urządzenie sklepowe. W wyniku tych ustaleń sąd zasadnie uznał, że zgodnie z art. 11 ustawy o podatku przemysłowym i załączoną do art. 23 tejże ustawy klasyfikacją przedsiębiorstw, zakład restauracyjny i sprzedaż towarów kolonjalnych stanowią dwa odrębne przedsiębiorstwa. Okoliczność, że w ścianie, łączącej pomieszczenia tych dwóch przedsiębiorstw, przerąbano drzwi, nie może zmienić postaci rzeczy, albowiem w myśl art. 11 ustawy o podatku przemysłowym i § 49 rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy za oddzielne przedsiębiorstwo handlowe uważa się każde przedsiębiorstwo, wymienione odrębnie w działach od I do XXI włącznie części II lit. A taryfy, a zatem sklep kolonjalny (rozdz. I) i zakład restauracyjny (rozdz. VII) w żadnym wypadku nie mogą stanowić jednego przedsiębiorstwa (postanowienie SN w składzie 7 sędziów z 26 kwietnia 1930 Nr. 97 zesz. IV co do herbaciarni przy zakładzie handlu produktami spożywczemi). W myśl art. 10 p. 3 ustawy, świadectwa przemysłowe winny być wykupione dla każdego zajęcia przemysłowego, wymienionego w taryfie, dołączonej do art. 23 tejże ustawy, przeto sąd zasadnie uznał, że posiadane przez firmę „Bar à la H.“ świadectwo przemysłowe II kategorji na bar nie może objąć sklepu kolonjalnego, dla którego niezbędne jest odrębne świadectwo przemysłowe. . . .

352.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż szewcom skóry — kategorja świadectwa przemysłowego[1]).

Szewc jest rzemieślnikiem, lecz jednocześnie może być kupcem w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, jeżeli obok wyrobu z nabytych skór obuwia trudni się sprzedażą tegoż obuwia.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 24 lutego 1933 2 K. 38/33.

SN w sprawie Moszka B., oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, po rozpoznaniu kasacji Prokuratury Sądu Okręgowego w Pińsku, założonej od wyroku tegoż Sądu z 13 grudnia 1932, na mocy art. 529 k. p. k. kasację oddalił.

. . . Handel detaliczny polega na sprzedaży wszelkiego rodzaju towarów w mniejszych ilościach zarówno drobnym kupcom, jak i spożywcom. Przez spożywców ustawa rozumie kupujących towar w celu spożycia lub zużycia we własnem gospodarstwie (Zbiór orzeczeń

---

[1]) Por. OPA, II, 299.

66/28). Oczywiście i szewcy mogą nabywać skóry dla zużycia we własnem gospodarstwie, t. j. nabywać w charakterze spożywców. Przez sprzedaż drobnym kupcom należy rozumieć zbyt im towarów celem dalszej odprzedaży bądź w tej postaci, w jakiej towary nabyli, bądź w stanie przerobionym (por. Zbiór orzeczeń 66/28 i 122/32 [1]). Szewc jest rzemieślnikiem, lecz jednocześnie może być kupcem w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, jeżeli obok wyrobu z nabytych skór obuwia trudni się sprzedażą tegoż obuwia, handlując w ten sposób w rozumieniu przepisów obowiązujących dzielnicowych kodeksów handlowych (Zbiór orzeczeń 185/32 [2]) ....

353.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż mebli politurowanych — kategorja świadectwa przemysłowego.

Wykonanie mebli sposobem politurowania nadaje im cechę produkcji wytworniejszej [3]) .

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 28 marca 1933 2 K. 119/33.

SN w sprawie Michała T., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratury Sądu Okręgowego w Lublinie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 4 października 1932, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

...Jak to wyjaśnił już SN, sam fakt wykończenia mebli sposobem politurowania nadaje im cechę produkcji wytworniejszej (punkt f ust. 2 kategorja druga rozdz. I lit. A części II taryfy). Sąd zatem, uniewinniając oskarżonego ze względu, że sprzedaż mebli wyścielanych i politurowanych wymaga nabycia świadectwa przemysłowego II kategorji, jeśli meble te były wykwintne, dopuścił się mylnej wykładni przepisu punktu f ust. 2 kategorja druga rozdz. I lit. A. części II taryfy, wobec czego wyrok należy uchylić.

---

[1]) OPA, I, 45.

[2]) OPA, II, 147.

[3]) Tą samą kwestją prawną zajmował się NTA w wyroku z 7 maja 1930 l. rej. 756/28, Zbiór wyroków Nr. 312 S, i wyraził zapatrywanie, iż sprzedaż mebli wyścielanych i politurowanych uzasadnia obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego kategorji II niezależnie od tego, czy zresztą meble te posiadają cechy produkcji wytworniejszej.

354.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Różnica między pojęciami pokoju i lokalu.

Pojęcia pokoju, o którym mowa w przepisach części II A. rozdz. I kategorja trzecia p. 1 taryfy, nie można utożsamiać z pojęciem lokalu z art. 11 ustawy o podatku przemysłowym; pokój, w przeciwieństwie do lokalu, którego istotną cechą jest zwarta całość bez względu na ilość ubikacyj, składa się wyłącznie z jednej ubikacji.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 17 marca 1933 4 K. 57/33.

SN w sprawie Antoniego K., oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Lesznie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 2 czerwca 1932, na zasadzie art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

... Pojęcia pokoju, o którym mowa w przepisach części II A. rozdz. I kategorja trzecia p. 1 taryfy nie należy identyfikować z pojęciem lokalu z art. 11 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż tylko lokal składać się może z jednej lub kilku ubikacyj i istotną cechą lokalu jest zwarta jego całość, zaś pokój składać się może wyłącznie z jednej ubikacji.

Charakter pokoju wskazuje na pomieszczenie stałe, nie przenośne, nadające się do zamieszkania w przeciwstawieniu do ,,pomieszczenia niewielkiego", nie posiadającego ani wyglądu ani charakteru pokoju w rozumieniu tej taryfy (kategorja czwarta).

Tylko przedsiębiorstwa drobnej sprzedaży wyłącznie spożywcom z zakładów, składających się z jednego pokoju, uprawnione są do wykupna świadectwa przemysłowego III kategorji.

Sąd orzekający ustalił, że oskarżony prowadził przedsiębiorstwo drobnej sprzedaży żelaza długiego i krótkiego, galanterji i fajansów i że zakład handlowy oskarżonego składał się z dwóch ubikacyj, między któremi drzwi były wyjęte, a na futrynie drzwi były rozwieszone różne towary.

Powyższe ustalenia sądu orzekającego stwierdzają, że oskarżony prowadził swe przedsiębiorstwo nie w jednym pokoju, lecz w dwóch ubikacjach, mających charakter dwóch pokojów, zaczem obowiązany był na mocy przepisów części II A. rozdz. I kategorja druga p. 2 taryfy wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji.

Obojętną jest rzeczą, czy do tych dwóch pokojów prowadziły

jedne drzwi nazewnątrz i czy te pokoje posiadały jedno okno wystawowe.

Gdy tedy sąd orzekający wydał wyrok uniewinniający oskarżonego pomimo istnienia w czynie oskarżonego znamion przestępstwa z art. 98 ustawy, należy zaskarżony wyrok uchylić (art. 514 lit. a k. p. k.).

355.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Urządzanie pogrzebów a przedsiębiorstwo handlu towarowego.

Urządzanie pogrzebów i dostarczanie karawanów nie może wchodzić w zakres przedsiębiorstwa handlu towarowego i stanowi przedsiębiorstwo oddzielne, od którego należy opłacać odrębny podatek przemysłowy.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 22 listopada 1932 II. 4 K. 835/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Ottona K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku wydz. zam. katowickiego Sądu Okręgowego w Tarnowskich Górach z 28 kwietnia 1932, na mocy art. 529 k. p. k. kasację oskarżonego oddalił.

... 1. W zaskarżonym wyroku sąd orzekający ustalił, że oskarżony, wykonując sprzedaż mebli i trumien, prowadzi nadto przedsiębiorstwo pogrzebowe i że w wykonaniu tego przedsiębiorstwa przyjmował zamówienia na urządzanie pogrzebów, i to przez dekoracje pokojów, ustawianie katafalków i dostarczanie ludzi i karawanów do przewożenia zwłok, w którymto celu oskarżony posiadał 2 karawany, przyczem oskarżony wykupił odpowiednie świadectwo przemysłowe jedynie dla swego przedsiębiorstwa sprzedaży mebli i trumien, natomiast nie wykupił osobnego świadectwa przemysłowego dla biura pogrzebowego. Na tej podstawie sąd orzekający przyjął, że czyn oskarżonego wypełnił istotę przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym.

2. Zwalczające ten wyrok wywody kasacji, że sąd wyrokujący niesłusznie zaliczył przedsiębiorstwo oskarżonego do kategorji biur pogrzebowych, ponieważ oskarżony prowadzi tylko handel meblami i trumnami w jednym małym lokalu i tylko na specjalne żądanie swych klientów użycza im wraz z zakupionemi trumnami także i karawanów, a w rzadkich tylko wypadkach sam pomaga w strojeniu komnaty pogrzebowej — nie znajdują oparcia w stanie faktycznym sprawy usta-

lonym w wyroku, z którego wynika, że powyższe twierdzenie oskarżonego, sprzeczne zresztą z jego wyjaśnieniami, złożonemi do protokółu w Urzędzie Skarbowym, nie zostały poparte żadnemi dowodami, przeto jako zasadny przedstawia się wniosek sądu, że oskarżony obok handlu meblami prowadził drugie odrębne przedsiębiorstwo, które podpada pod drugą kategorję p. 4 część II rozdz. VI przedsiębiorstw handlowych. Jako przedmiot podatku przemysłowego, określonego w rozdz. VI lit. A części II p. 4 drugiej kategorji wymienione są m. i. biura pogrzebowe i taką właśnie organizację przedsiębiorstwa oskarżonego, przeznaczoną do ułatwienia prowadzenia tego przedsiębiorstwa, przyjął sąd przez ustalenie faktu, że przedsiębiorstwo pogrzebowe było prowadzone w lokalu coprawda wspólnym z lokalem handlu meblami, w którym przyjmowane były zamówienia na urządzenie przez oskarżonego pogrzebów.

Ponieważ ustawa nie określa bliżej pojęcia biura, przeto jest to kwestja faktu, zależna od swobodnego uznania sądu i sąd, przyjmując tę ustawowo określoną zewnętrzną cechę przedsiębiorstwa oskarżonego, miał dostatecznie logiczną podstawę do wniosku, że urządzenie pogrzebów i dostarczanie karawanów nie może wchodzić w zakres przedsiębiorstwa handlu towarowego,a stanowi ono przedsiębiorstwo oddzielne, od którego należy opłacać odrębny podatek, przyczem wcale nie jest wykluczona możność istnienia dwóch lub więcej przedsiębiorstw w jednym lokalu.

356.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Odrębność rzeźnictwa od wyrębu mięsa.

1. Ustawa o podatku przemysłowym w znowelizowanem brzmieniu odróżnia rzeźnictwo od wyrębu mięsa, wobec czego trudniący się rzeźnictwem oraz sprzedażą mięsa z wyrębem jest obowiązany do wykupienia dwóch odrębnych świadectw przemysłowych.

2. Art. 14 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym nie odnosi się do sprzedaży mięsa połączonej z wyrębem.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 17 marca 1933 4 K. 87/33.

SN w sprawie Andrzeja K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925, po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Poznaniu, założonej od wyroku tegoż Sądu z 24 października 1932, na podstawie art. 529, 532 k. p. k. wyrok zaskarżony uchylił.

...1. Ustawa o podatku przemysłowym w swem znowelizowanem brzmieniu odróżnia rzeźnictwo od wyrębu mięsa (art. 8

l. 5 in fine ustawy), czego nie uwzględnia w dostatecznej mierze sąd pierwszej instancji. Obydwa te różne zajęcia zobowiązują do wykupna dwóch odrębnych świadectw przemysłowych, gdyż świadectwo przemysłowe winno być wykupione dla każdego zakładu przemysłowego, prowadzonego oddzielnie przez przedsiębiorstwo przemysłowe, tudzież dla każdego zajęcia przemysłowego, wymienionego w taryfie dołączonej do art. 23 ustawy (art. 6 lit. a, art. 10 ustawy).

2. Prowadzący przedsiębiorstwo sprzedaży mięsa połączonej z wyrębem obowiązany jest nabyć świadectwo przemysłowe na mocy przepisów części II lit. A rozdz. I kategorja II do IV taryfy, zaś obowiązek wykupienia właściwego świadectwa przemysłowego dla rzeźnictwa określony jest w przepisach części II lit. C rozdz. XIX taryfy.

3. Wprawdzie detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu, dokonywana w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy lub rzemieślniczy, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa nawet w razie przeznaczenia specjalnego pomieszczenia dla prowadzenia detalicznej sprzedaży produktów własnego wyrobu pod warunkiem, aby pomieszczenie to znajdowało się w granicach lokalu zakładu przemysłowego (art. 14 ust. 3 ustawy, § 53 rozp. wykon.); jednakże postanowienie powyższe nie odnosi się do sprzedaży mięsa połączonej z wyrębem, gdyż ustawa kładzie w tym wypadku główną wagę nie na wykonywanie rzemiosła, lecz na wykonywanie handlu towarowego, zobowiązując wykonującego sprzedaż mięsa połączoną z wyrębem nie do wykupienia świadectwa przemysłowego VIII kategorji stosownie do wykonywanego rzemiosła, lecz do wykupna świadectwa przemysłowego II, III lub IV kategorji, stosownie do jakości pomieszczenia i ilości zatrudnionych robotników. Wynika to z treści przepisów taryfy, pod 2) powołanych....

357.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sposób zaliczania robotników w przedsiębiorstwach, wymienionych w rozdz. XVIII i XIX części II lit. C taryfy.

Przy zaliczeniu określonych w rozdz. XVIII i XIX części II lit. C taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, przedsiębiorstw do poszczególnych kategoryj należy uwzględnić w pełni wszystkich bez wyjątku robotników bez względu na ich płeć lub wiek.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 26 stycznia 1933 II. 3 K. 1182/32.

SN w sprawie Reginy L. i Eljasza L., oskarżonych z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925, po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Rzeszowie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 27 października 1931, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Podstawą kasacji Prokuratora jest zarzut, iż sąd wyrokujący wydał wyrok uniewinniający pomimo istnienia w czynie oskarżonych znamion zarzuconego im przestępstwa (art. 514a k. p. k.).

Sąd wyrokujący mylnie zaliczył przedsiębiorstwo oskarżonych do rzędu przedsiębiorstw, określonych w ustępie XIX części II C. załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, przedsiębiorstwo to bowiem, będące fabryką drutu, gwoździ i innych wyrobów metalowych, należy do rzędu przedsiębiorstw przemysłowych wymienionych w ustępie XVIII części II C. wspomnianego załącznika. Okoliczność ta sama przez się nie miałaby istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, ponieważ przedsiębiorstwo oskarżonych ze względu na ogólną ilość zatrudnionych robotników obowiązaneby było do wykupienia świadectwa przemysłowego tej samej kategorji, zarówno według ustępu XVIII, jakoteż XIX części II C. taryfy. Istotne natomiast było ustalenie rzeczywistej ilości zatrudnionych robotników. W tym względzie nie można podzielić zapatrywania kasacji, iż męża oskarżonej należało zaliczyć do zatrudnionych w przedsiębiorstwie robotników, według bowiem ustaleń sądu wyrokującego, spełniał tylko w zastępstwie swej żony czynności nadzorcze, za robotników zaś w rozumieniu wspomnianych wyżej przepisów taryfy uważać należy najemników, pracujących w zakładzie lub poza jego obrębem dla zakładu, tudzież majstrów i niższych oficjalistów, wykonujących bezpośredni dozór nad robotnikami (p. § 124 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 marca 1932 w celu wykonania ustawy o podatku przemysłowym poz. 406 Dz. Ust.). Niemniej jednak należało bez względu na osobę uznać przedsiębiorstwo oskarżonych za obowiązane do wykupienia świadectwa IV, a nie jak sąd wyrokujący mylnie przyjął, V kategorji. Sąd wyrokujący bowiem ustalił, iż bez L. i księgowej zatrudnionych było w fabryce oskarżonej 27 osób, co do których nie zachodzi żadna wątpliwość, iż były najemnymi robotnikami. Okoliczność, iż z pośród tej liczby 6 robotników było w wieku poniżej lat 17 lub powyżej 55 lat, nie ma, jeżeli chodzi o prawidłowe zaliczenie przedsiębiorstwa oskarżonych do właściwej kategorji świadectw przemysłowych, żadnego znaczenia. Wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku pogląd, jakoby według ustawy o podatku przemysłowym 2 pracowników w wieku poniżej lat 17 lub powyżej 55 liczyło się za jednego pracownika, jest zupełnie chybiony, takiego bowiem postanowienia w cytowanej ustawie niema. Mieścił się natomiast w § 95 rozporządzenia Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925

poz. 560 Dz. Ust. przepis, głoszący, że „za dorosłego członka rodziny, względnie dorosłego subjekta handlowego uważa się pracowników w wieku od 17 do 55 lat, a pracowników młodszych od lat 17 i starszych ponad 55 lat liczy się dwóch za jednego“. Przepis ten został powtórzony także w obecnie obowiązującem rozporządzeniu wykonawczem do cyt. ustawy (§ 112 rozporządzenia z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust.), pomijając jednak, iż SN w składzie 7 sędziów postanowieniem z 24 października 1931 (II. 4 K. 348/31, Zbiór orzeczeń poz. 380/31) rozstrzygnął, iż powyższy przepis rozporządzenia wykonawczego nie mieści się w granicach upoważnienia ustawowego, zauważa się, że przepis ten do wypadku, będącego przedmiotem niniejszej sprawy, nie mógłby mieć wogóle zastosowania, ponieważ dotyczy on tylko ustępów taryfy, odnoszących się do przedsiębiorstw handlowych, obowiązanych do wykupna świadectw kategorji III i IV (część II A. rozdz. I kategorja trzecia i czwarta), w którychto ustępach jest mowa o dorosłych członkach rodziny i dorosłych najemnych subjektach handlowych, podczas gdy w wchodzących w niniejszym wypadku w grę przepisach rozdz. XVIII i XIX części II C. taryfy obowiązek wykupienia świadectwa wyższej lub niższej kategorji uzależniono od ilości zatrudnionych robotników bez żadnego dodatku, któryby nakazywał czynić jakąkolwiek różnicę między robotnikami dorosłymi lub nieletnimi. Zgodnie więc z przepisem § 124 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 marca 1932 przyjąć należy, że przy zaliczaniu określonych w rozdz. XVIII i XIX części II lit. C taryfy przedsiębiorstw do poszczególnych kategoryj należy uwzględnić w pełni wszystkich bez wyjątku robotników bez względu na ich płeć lub wiek.

358.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sposób ustalania ilości robotników dla oznaczenia kategorji świadectwa przemysłowego.

O ilości robotników rozstrzyga ich liczba, dziennie zajęta w przedsiębiorstwie przemysłowem, a nie przeciętna liczba ich w roku.

Wyrok Izby Karnej (s. 4) SN z 10 stycznia 1933 II. 4 K. 1028/32.

SN po rozpoznaniu kasacji Stanisława J., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Bydgoszczy z 10 września 1932, na podstawie art. 529, 532 k.p. k. wyrok zaskarżony uchylił.

Kasacja oskarżonego, oparta na p. a) art. 510 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 98 i 110 ustawy o podatku przemy-

słowym, albowiem sąd orzekający nie ustalił okoliczności, iż oskarżony prowadził przedsiębiorstwo przy stosowaniu silników mechanicznych, zatrudniając w tem przedsiębiorstwie ponad 25 osób, gdyż w rzeczywistości zatrudniał oskarżony przez cały rok najwyżej po 18 — 20 robotników, a nadto błędnie sąd wliczył, opierając się na danych z Kasy Chorych, do ilości robotników także pracowników innego rodzaju, jak siły biurowe i t. d. Nadto kasacja zarzuca obrazę art. 35 ustawy o podatku przemysłowym przez jego błędne zastosowanie.

1. Kategorja świadectw przemysłowych dla przedsiębiorstw przemysłowych, określonych w działach XIV, XV, XVIII i XIX części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, zawisła jest od ilości zatrudnionych robotników, przyczem normy co do ilości robotników zależne są także od rodzaju produkcji, oraz od stosowania lub niestosowania silników mechanicznych.

2. Na mocy § 124 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust. (pierwotnie § 99 rozporządzenia z 8 sierpnia 1925 poz. 560), zalicza się do robotników wszystkich bez wyjątku najemników płci obojga, zarówno zajętych w zakładzie przemysłowym, jako też pracujących dla tego zakładu poza jego obrębem, nadto majstrów i niższych oficjalistów, wykonujących bezpośredni nadzór nad robotami. O ilości robotników rozstrzyga ich liczba, dziennie zajęta w przedsiębiorstwie przemysłowem, a nie przeciętna liczba ich w roku, obowiązek bowiem wykupienia świadectwa przemysłowego obciąża przedsiębiorstwo przed rozpoczęciem roku kalendarzowego, a wszelka zmiana w przedsiębiorstwie, uzasadniająca zaliczenie jego do kategorji wyższej, powoduje obowiązek dopłaty do ceny pierwotnego świadectwa przemysłowego, a to dopłaty w stosunku rocznym, gdy zmiana zajdzie do 1 lipca roku podatkowego, w stosunku zaś półrocznym, o ile zajdzie dopiero poczynając od 1 lipca tegoż roku (art. 30, 35 ustawy).

3. Ustalone przez sąd orzekający w uzasadnieniu wyroku okoliczności, że oskarżony zatrudniał w swem przedsiębiorstwie konfekcji męskiej w r. 1928 ponad 25 robotników, nie uzasadniają same przez się obowiązku po stronie oskarżonego wykupienia na mocy przepisów części II dział XIX kategorja czwarta b) załącznika do art. 23 ustawy obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego kategorji IV, lecz jedynie kategorji V, skoro sąd nie ustalił równocześnie w uzasadnieniu wyroku, że oskarżony stosował silniki mechaniczne w swem przedsiębiorstwie.

4. Z tych zasad należało wyrok zaskarżony uchylić.

359.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Opodatkowanie przychodów z kapitałów instytucyj i przedsiębiorstw sprawozdawczych zagranicznych. Kapitały pożyczone „bez względu na formę“.

1) Na zasadzie art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517 Dz. Ust. podlegają opodatkowaniu przychody z kapitałów pieniężnych, pożyczonych przez instytucje i przedsiębiorstwa zagraniczne, także obowiązane według ustaw swej siedziby do publicznego składania rachunków.

2) W myśl powołanego wyżej przepisu ustawy pod przychody z kapitałów, pożyczonych bez względu na formę, podpadają nietylko przychody z pożyczek w ścisłem, cywilistycznem tego słowa znaczeniu, lecz także przychody z kapitałów, oparte na innych tytułach prawnych.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 3277/30 w sprawie Sp. Akc. „Telechany” w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za r. 1924.

...Przepis punktu 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent poz. 517/20 Dz. Ust., poddający opodatkowaniu przychody z kapitałów pieniężnych, czyni, o ile wierzycielami są instytucje i przedsiębiorstwa, różnicę między takiemi osobami prawnemi, które obowiązane są do publicznego składania rachunków, a takiemi, do których obowiązek ten się nie odnosi. W szczególności, przy zaistnieniu oczywiście dalszych wymogów w punkcie 3 art. 2 ustawy wymienionych, obowiązek podatkowy zachodzi tylko w odniesieniu do instytucyj i przedsiębiorstw, nie obowiązanych do publicznego składania rachunków, podczas gdy instytucje i przedsiębiorstwa, obowiązane do publicznego składania rachunków, w tych samych warunkach wolne są od obowiązku podatkowego.

Racji powyższego różniczkowania, opartego na kryterjum publicznego składania rachunków w osobie wierzycielskiego przedsiębiorstwa, szukać należy przedewszystkiem w przepisach dawnej rosyjskiej ustawy o podatku przemysłowym, obowiązującej w chwili wydania ustawy o podatku od kapitałów i rent. Ustawa bowiem powyższa, o ile chodzi o podatek dodatkowy poza podatkiem zasadniczym, ustalała odmienne zasady opodatkowania dla przedsiębiorstw, obowiązanych do składania publicznych sprawozdań, inne natomiast zasady dla przedsiębiorstw nie obowiązanych do takiego skła-

dania sprawozdań. W szczególności, o ile chodzi o przedsiębiorstwa obowiązane do składania sprawozdań publicznych, to art. 470 dawnej ustawy rosyjskiej za czysty zysk, podlegający podatkowi procentowemu od zysku, uważa różnicę, obliczoną na podstawie sprawozdania przedsiębiorstwa z ubiegłego roku operacyjnego, pomiędzy sumą przychodu brutto a rzeczywistemi rozchodami i potrąceniami z dochodu brutto, wymienionemi taksatywnie w dalszej części tegoż art. 470 ustawy. Z powyższego przepisu wynika, iż w przychodzie brutto mieszczą się wszelkie wpływy przedsiębiorstwa, obowiązanego do składania sprawozdań publicznych, a więc także wpływy z procentów czynnych, pobieranych przez przedsiębiorstwo. Okoliczność, iż w skład przychodu brutto wchodzą procenty czynne, stwierdza ponadto pośrednio przepis lit. l) cyt. art. 470 ustawy rosyjskiej, który pozwala na potrącenie z dochodu brutto sum, użytych na opłatę procentów w wysokości do 8% rocznie od wszelkiego rodzaju długów przedsiębiorstwa. Konsekwencją objęcia przychodem brutto w rozumieniu art. 470 cyt. ustawy procentów czynnych przedsiębiorstwa, obowiązanego do składania publicznych sprawozdań, jest fakt, iż procenty te w tych ostatnich przedsiębiorstwach, w przeciwieństwie do innych przedsiębiorstw, stanowią przedmiot opodatkowania w zakresie podatku procentowego od zysku. Celem uniknięcia zatem podwójnego opodatkowania, ustawodawca, wydając ustawę o podatku od kapitałów i rent poz. 517/20 Dz. Ust., miał na uwadze przy przedsiębiorstwach, obowiązanych do składania publicznych sprawozdań, podatek procentowy od zysku, obciążający przychody z czynnych procentów i dlatego w odniesieniu do tych przedsiębiorstw, jako przedsiębiorstw wierzycielskich, w przepisie punktu 3 art. 2 ustawy zwolnił pobierane odsetki od obowiązku opłacania podatku. Rozumie się samo przez się, iż racja powyższego zwolnienia nie zachodzi w odniesieniu do przedsiębiorstw wierzycielskich, mających swoją siedzibę za granicami Państwa Polskiego, a to nawet w tym wypadku, gdy przedsiębiorstwa takie według ustaw, obowiązujących w ich siedzibie, obowiązane są do publicznego składania sprawozdań, gdyż wówczas wogóle o podwójnem opodatkowaniu w granicach suwerenności podatkowej polskiej mowy być nie może.

W rozpoznawanej sprawie skarżąca tak w odwołaniu, jak i w skardze wyraźnie przyznaje, iż wierzycielem w danym wypadku była spółka, mająca siedzibę poza granicami Państwa Polskiego, i że obowiązek tejże spółki publicznego składania rachunków wypływa tylko z przepisów, obowiązujących w siedzibie spółki. Wobec tego w myśl powyższych wywodów uznać należy ten ostatni moment za nieistotne kryterjum pod kątem widzenia przywileju, zapewnionego

dla przedsiębiorstw wierzycielskich, obowiązanych do publicznego składania rachunków, w przepisie punktu 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent. Z uwagi, iż w postępowaniu odwoławczem sporna była tylko ocena prawna niespornego stanu faktycznego, nie zachodził obowiązek pozwanej władzy rozprawienia się z odnośnym zarzutem odwołania, podniesionym przez skarżącą w powyższej płaszczyźnie, i NTA w braku motywowania w tym punkcie zaskarżonego orzeczenia nie mógł się, wbrew twierdzeniu skargi, dopatrzeć wadliwości postępowania ze szkodą dla strony skarżącej.

Przystępując do omówienia dalszego zarzutu skargi, obrazy postanowienia punktu 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent, stwierdza NTA, iż cytowane postanowienie poddaje opodatkowaniu „przychody z kapitałów pieniężnych, pożyczonych bez względu na formę". W wyroku swoim z 5 kwietnia 1932 l. rej. 1532/30 [1]) ustalił NTA i uzasadnił, iż nietylko przychody, pochodzące z umowy o pożyczkę pieniężną w ścisłem (cywilistycznem) tego słowa znaczeniu, ale także z innych tytułów prawnych osiągnięte przychody z kapitałów podlegają opodatkowaniu podatkiem od kapitałów i rent w myśl cyt. przepisu punktu 3 art. 2 ustawy.

Gdy zaś w rozpoznawanej sprawie skarżąca wyraźnie w odwołaniu przyznała, iż firma „Gibs and Timber Company" systematycznie wypłaca skarżącej Spółce fundusze niezbędne dla kontynuowania produkcji na poczet późniejszych dostaw towarowych, a więc zaliczki na kapitał obrotowy, które w myśl ust. 3 art. 2 ustawy podlegają opodatkowaniu podatkiem od kapitałów i rent, przeto należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

360.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Charakter podatku. Płatnicy podatku w myśl art. 34, 38 i 39 ustawy. Ustawa o ulgach podatkowych dla kapitałów a wymiary dokonane przed 1 stycznia 1930.

1. Ustawa z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust. o ulgach podatkowych dla kapitałów nie ma zastosowania do wymiarów, dokonanych przed 1 stycznia 1930, chociaż orzeczenie odwoławcze zapadło po 1 stycznia 1930.

2. Płatnikiem podatku od kapitałów i rent w myśl art. 34, 38 i 39 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. jest dłużnik. (Tezy).

---

[1]) Podobnie w wyroku z 5 kwietnia 1932 l. rej. 3492/30 (OPA, II, 187).

Wyrok NTA z 18 stycznia 1933 l. rej. 7901 — 7903/30 w sprawie firmy „Dolina" Przemysł Leśny Sp. Akc. we Lwowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za lata 1925, 1926 i 1927.

Sp. Akc. „Dolina" zaskarżyła 3 orzeczenia Ministerstwa Skarbu z 18 czerwca 1930, wydane na odwołania Spółki, wniesione przeciw wymiarowi podatku od kapitałów i rent za lata 1925, 1926 i 1927. Przedmiotem opodatkowania są sumy, któremi skarżąca została obciążona tytułem odsetek od kredytu, udzielonego jej przez Dom Bankowy A. Holzer w Krakowie. Skarżąca kwestjonuje legalność zaskarżonych orzeczeń wyłącznie w płaszczyźnie art. 2 ust. 3 i art. 34 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. oraz art. 1 ustawy z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust., w szczególności zarzuca, że nie podlega podatkowi, czyli nie może być podmiotem podatku, ponieważ ona żadnych przychodów nie osiągnęła; przychody miał Dom Bankowy Holzera, jako pożyczkodawca. Zresztą saldo skarżącej ze stosunków z tym Domem Bankowym było zawsze bierne. Wreszcie twierdzi skarżąca, że skutkiem postanowień ustawy z 1 lutego 1930 dla wymiaru podatku brakło podstawy prawnej, ponieważ zaskarżone decyzje zapadły już w okresie obowiązywania powołanej ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca Spółka nie kwestjonuje w ramach ustawy z 16 lipca 1920 obowiązku przedmiotowego opodatkowanych przychodów, lecz zwalcza swój *podmiotowy* obowiązek podatkowy. Skargi atoli nie są uzasadnione. Art. 2 ustawy bowiem, na którym skarżąca opiera swoje wywody, ujmuje w normy prawne wyłącznie *przedmiotowy* obowiązek podatkowy, t. zn. określa *co* z woli ustawy ma być *przedmiotem* opodatkowania, natomiast nie określa ten artykuł osoby podatnika lub płatnika, czyli że przepisy tego artykułu nie wskazują jeszcze tego, kto ma ponosić ciężar podatku, przypadający od określonego przedmiotu podatkowego. Osobę płatnika określają inne artykuły ustawy, jak art. 5 w odniesieniu do kapitałów i rent, zabezpieczonych na nieruchomościach, art. 30, 31 w odniesieniu do przychodów z procentowych papierów wartościowych i z wkładów na rachunkach bieżących i innych, zaś art. 34, na który powołuje się zupełnie trafnie władza pozwana, przepisuje sposób poboru podatku od przychodów z kapitałów, określonych w art. 2 p. 3 ustawy. O takie właśnie przychody chodzi w rozpoznawanych sprawach. Otóż ustawa nakłada obowiązek pobierania przypadającego podatku na instytucje w p. 3 art. 2 wymienione. Do rzędu tychże zalicza się między innemi spółki akcyjne, a zatem skarżącą. Skoro skarżąca zaciągnęła pożyczkę w postaci otwartego kredytu w przedsiębiorstwie bankowem firmy A. Hol-

zer, to w myśl art. 34 ust. 1 ustawy ona była obowiązana do pobierania od właściciela odnośnych kapitałów, t. j. od Domu Bankowego A. Holzer, przypadającego podatku i wpłacania pobranych kwot do Kasy Skarbowej we właściwych terminach.

Z postanowień zaś art. 37 do 41 wynika, że w wypadku niezastosowania się osoby, obowiązanej do pobrania i wpłacenia podatku, do nakazu ustawowego, zawartego m. i. w art. 34, tę osobę obciążają podatkowe odsetki zwłoki, dalej że ta osoba winna przedstawić właściwej władzy podatkowej wykazy podatkowe i dowody uiszczenia należnego podatku oraz że ta osoba, t. j. zaciągająca oprocentowany dług, jest pociągana do dodatkowego dopełnienia obowiązku podatkowego, jeżeli się okaże, że podatek obliczyła i zapłaciła w kwocie niższej od przepisanej ustawą, a zatem oczywiście także w wypadku, gdy podatku ustawą przewidzianego wogóle nie obliczyła i nie wpłaciła, jak w konkretnym wypadku. Myli się zaś skarżąca, jeśli sądzi, że w myśl ustawy z 16 lipca 1920 płatnikiem podatku jest osoba, która pobiera przychody z pożyczonego kapitału, czyli wierzyciel. Wprawdzie ustawa w art. 39, 40 i 41 ogranicza się do ustalenia obowiązku i praw „płatnika", nie określając dokładnie, kogo należy rozumieć przez tego „płatnika", lecz z całej budowy ustawy, a w szczególności z osnowy art. 5, 30, 31, 34, 35, a zwłaszcza art. 38, wynika dostatecznie jasno, że płatnikiem podatku w rozumieniu art. 39 — 41 jest dłużnik, któremu natomiast przysługuje prawo potrącenia uiszczonego podatku od wierzyciela. Podatek od kapitałów i rent zatem ma wybitne cechy podatku rzeczowego, zaczem ustawodawca mógł pobór tego podatku ukształtować w taki sposób, któryby jak najbardziej zabezpieczył przedmiotowe obciążenie odnośnych przychodów i ułatwił oraz uprościł wpływ sum podatkowych do Kasy Skarbowej.

Osnowa art. 38 zwłaszcza stwarza odpowiednią podstawę do powyższej wykładni określenia „płatnika", gdyż w tym artykule po raz pierwszy używa się określenia „płatnicy" wogóle i następnie ścieśnia się grono tychże przez przyjęcie płatników, wymienionych w art. 31 ustawy, czyli ustawodawca użyte przez siebie pojęcie płatnika powiązał z określeniem tego płatnika, podanem w szczególności w art. 31. Skoro zaś w art. 31 wymienia się właśnie dłużników jako obowiązanych do wypłacania podatku, a zatem ich określa się mianem „płatników", to niema dostatecznej podstawy do twierdzenia, że przez płatnika, o którym jest mowa w art. 38 — 41, ustawa w odniesieniu do podatku, przypadającego od innych przychodów, aniżeli z wkładów na rachunkach bieżących i t. p., nie rozumie osoby, która podatek ma obliczyć i pobrać, lecz przeciwnie osobę, która otrzymuje opodatkowane przychody, chociaż ta osoba nie jest obowiązana ani obliczać, ani wpłacać

podatku do Kasy Skarbowej, a zatem też nie mogłaby nawet dostarczyć dowodu uiszczenia tego podatku, o którym właśnie jest mowa przy końcu art. 38.

Pociągnięcie zatem do uiszczenia podatku skarżącej Spółki jako płatniczki podatku w rozumieniu ustawy nie jest sprzeczne z przepisami ustawy z 16 lipca 1920.

Pozostaje jeszcze do rozważenia zarzut, oparty na ustawie z 1 lutego 1930. Ustawą tą zawieszono z dniem 1 stycznia 1930 wymiar i pobór podatku od kapitałów i rent, przewidzianego m. i. także w art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920, a zatem od przychodów tego rodzaju, o jaki chodzi w rozpoznawanych sprawach.

Skarżąca z powyższego przepisu snuje wniosek, że skoro zaskarżone orzeczenia noszą datę 18 czerwca 1930, to brakło im merytorycznej podstawy prawnej do ustalenia obowiązku podatkowego, który z dniem 1 stycznia 1930 uległ zawieszeniu. Wniosek ten Trybunał uznał za chybiony. W konkretnym bowiem przypadku nietylko chodzi o przychody, pochodzące z okresu czasu, w którym ustawa z 1 lutego 1930 wogóle jeszcze nie istniała, ale także o okres czasu zawieszenia, za który wymiary podatku dokonane zostały, zanim weszła w życie ustawa z 1 lutego 1930. Wezwania bowiem do zapłaty spornego podatku za lata 1925, 1926 i 1927, datowane 5 lipca 1929, doręczono skarżącej 1 sierpnia 1929, pominąwszy nawet, że skarżąca odwołania przeciw tym wymiarom wniosła jeszcze 29 sierpnia 1929. Władza pozwana zatem miała prawo i obowiązek orzekania o zasadności wymiarów, dokonanych na podstawie przepisów ustawy z 16 lipca 1920, czyli że winna była rozpoznać, czy wymiary dokonane były zgodnie z materjalnemi przepisami tej ustawy. Skoro zaś chodziło o wykładnię materjalnych przepisów ustawy, to w myśl ogólnych zasad prawnych ustawa z 1 lutego 1930 nie mogła uchylić i nie uchyliła obowiązku podatkowego ex tunc, t. zn. wstecz, ustalonego już w trybie prawidłowego postępowania wymiarowego, albowiem nie zawiera żadnego wyraźnego w tym kierunku przepisu, a taki przepis uznać należało za konieczny do uzasadnienia tak szerokiej wykładni, jaką chce stosować skarżąca, skoro według końcowego ustępu art. 41 ustawy z 16 lipca 1920 „złożenie rekursu nie wstrzymuje obowiązku uiszczenia dodatkowego podatku". Zatem w zasadzie podatek winien był być pobrany przed ogłoszeniem ustawy z 1 lutego 1930, samo zaś zawieszenie poboru podatku z dniem 1 stycznia 1930 nie mogłoby wywołać skutku.

Do odmiennego zaś traktowania płatników-rekurentów, którzy podatku jeszcze nie uiścili, od płatników-rekurentów, którzy zgodnie z art. 41 ustawy z 1920 r. swemu obowiązkowi zadość uczynili, brak jest

właściwej podstawy. Z tych powodów Trybunał doszedł do wniosku, że zaskarżone orzeczenia, jakkolwiek one zapadły po 1 lutym 1930, nie naruszają postanowienia art. 1 ustawy z 1 lutego 1930 ....

Na podstawie powyższych rozważań, Trybunał uznał skargę za nieuzasadnioną.

361.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłata od pojazdów mechanicznych: Podmiotowy obowiązek podatkowy — właściciel pojazdu.

Użyte w ust. 2 art. 11 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. określenie „właściciel pojazdu" ma takie znaczenie, jakie wynika z przepisów cywilno-prawnych o prawie własności.

Wyrok NTA z 2 czerwca 1933 l. rej. 9601/31 w sprawie firmy: Motor Traders Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie opłat od samochodów na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego.

...Władza pozwana, jak to wynika z motywów zaskarżonego orzeczenia, stoi na tem stanowisku, iż właścicielem pojazdu mechanicznego w rozumieniu ust. 2 art. 11 ustawy, obowiązanym do ponoszenia opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego, jest ten, kto w dowodzie rejestracyjnym, wydanym na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Robót Publ. i Ministra Spraw Wewn. w porozumieniu z Ministrem Spraw Wojsk. z 27 stycznia 1928 poz. 396 Dz. Ust., za właściciela danego pojazdu jest wpisany, niezależnie od uprawnień poszczególnych jednostek, opartych na cywilno-prawnych przepisach.

Powyższego zapatrywania prawnego nie mógł uznać NTA za słuszne. Z zestawienia bowiem ust. 1 art. 11 ustawy z ust. 2 tegoż artykułu wynika, iż ustawa dla powstania obowiązku świadczenia opłaty w konkretnych wypadkach przewiduje z jednej strony kryterjum dopuszczenia pojazdu do ruchu, z drugiej zaś strony kryterjum własności odnośnego pojazdu, dopuszczonego do ruchu, po stronie osoby, która ma być pociągnięta do opłaty. Wbrew wywodom władzy pozwanej, ustawa tylko w odniesieniu do kwestji kryterjum dopuszczenia pojazdu do ruchu powołuje się na obowiązujące przepisy, o ile natomiast chodzi o kwestję, kogo należy uważać za właściciela pojazdu, a więc kwestję istotną dla zaistnienia podmiotowego obowiązku opłatowego, w całej ustawie brak powołania się na jakiekolwiek przepisy.

Z powyższego faktu wynika, iż ustawodawca pod pojęciem właściciela pojazdu dla celów podmiotowego obowiązku opłatowego rozumiał tylko to pojęcie, jakie wynika z przepisów cywilno - prawnych o prawie własności.

O ile władza pozwana w odniesieniu do kwestji definicji właściciela pojazdu mechanicznego powołuje się na postanowienia rozporządzenia z 27 stycznia 1928 poz. 396 Dz. Ust., to, pomijając fakt, iż rozporządzenie powyższe, wydane dla innych celów, zawiera tylko normy porządkowe dla ruchu pojazdów mechanicznych na drogach publicznych, nie mogło zatem zmienić ustawą przewidzianych kryterjów własności, stwierdzić należy, iż przepis ten, jak o tem świadczą np. postanowienia §§ 16, 27 i 28, operuje ogólnikowo pojęciem „właściciela pojazdu", nie podając również jakiejś specjalnej definicji, kogo należy rozumieć przez tego właściciela. Okoliczność, iż w dowodzie rejestracyjnym znajduje się rubryka „Nazwisko i imię właściciela pojazdu mechanicznego", nie może sama przez się bez wyraźnej sankcji w tym względzie, uważana być za dostateczną podstawę do przyjęcia — jak to pozwana władza czyni — iż tylko ta osoba, a nie inna, jest właścicielem pojazdu.

Wykładnia powyższa znajduje poparcie w treści art. 11, nadanej temu artykułowi nowelą z 29 marca 1933 poz. 254 Dz. Ust. W noweli tej ustawodawca, uznając widocznie, że brzmienie poprzedniej ustawy nie dawało podstawy do oparcia podmiotowego obowiązku uiszczenia opłaty na wpisie do rejestru, zasadę tę w zmienionem brzmieniu art. 11 wyraźnie wypowiedział....

362.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Pojazdy elektrowni, prowadzonej przez spółkę akcyjną — obowiązek podatkowy.

Elektrownia, prowadzona przez spółkę akcyjną, nie jest zakładem użyteczności publicznej w rozumieniu art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 5 maja 1933 l. rej. 8934/31 w sprawie Elektrowni Okręgowej w Pruszkowie Sp. Akc. przeciw Warszawskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w przedmiocie opłaty od pojazdów mechanicznych na r. 1931/32.

...Skarżąca Spółka w skardze wywodzi, że rola elektrowni polega na służeniu ogółowi ludności przez dostarczanie prądu elektrycz-

nego, artykułu pierwszej potrzeby; ponieważ od dostarczenia tego artykułu „zależy nietylko prawidłowe funkcjonowanie organizmu gospodarczego i równowaga ekonomiczna, lecz przedewszystkiem porządek publiczny i bezpieczeństwo", przeto, zdaniem skarżącej, nie ulega wątpliwości, że zakład, wytwarzający tego rodzaju artykuł, służy użyteczności publicznej.

Wywody te są słuszne, elektrownia niewątpliwie jest — w potocznem znaczeniu tych wyrazów — zakładem użyteczności publicznej. Przechodząc jednak do zagadnienia, czy elektrownia może być zaliczona do zakładów użyteczności publicznej w rozumieniu obowiązujących ustaw, zauważyć należy, że ustawodawstwo nasze nie daje jednolitego określenia zakładów użyteczności publicznej, lecz, mówiąc o nich, bądź wylicza wszystkie zakłady taksatywnie, bądź podkreśla tylko zasadnicze cechy tych zakładów, wymieniając niektóre z nich przykładowo. Tak np. rozporządzenie Rady Ministrów z 20 grudnia 1928 poz. 918 Dz. Ust. wylicza w 14 punktach taksatywnie wszystkie te rodzaje przedsiębiorstw, które w rozumieniu art. 4 prawa o spółkach akcyjnych uważa się za mające znaczenie państwowe lub charakter użyteczności publicznej. Przeciwnie § 1 rozporządzenia III Ministra Spraw Wewn. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., mówiąc o przedsiębiorstwach komunalnych o charakterze zakładów użyteczności publicznej, wylicza ich zasadnicze cechy, podając przykładowo: zakłady wodociągowe, gazownie, elektrownie, tramwaje, rzeźnie i t. p.

Gdy przeto w konkretnym wypadku p. 4 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym zwalnia od opłaty pojazdy instytucyj i zakładów użyteczności publicznej, to dla rozstrzygnięcie pytania, czy Elektrownia Okręgowa Warszawska w Pruszkowie podpada pod to zwolnienie, należy rozważyć, czy jest ona zakładem użyteczności publicznej w rozumieniu tej ustawy. Otóż na podstawie analizy art. 10 ustawy, który jako zakłady użyteczności publicznej wymienia szpitale, zakłady dezynfekcyjne, straże ogniowe, pogotowia ratunkowe, zakłady wodociągowo-kanalizacyjne oraz oczyszczenia miasta, t. j. zakłady, z których żaden nie jest obliczony w zasadzie na zysk, a wszystkie są utrzymywane przez związki publiczno-prawne (samorząd terytorjalny) lub co najmniej przez siły społeczne, NTA dochodzi do wniosku, że definicja zakładu użyteczności publicznej, wyłożona przez Ministerstwo Robót Publ. w okólniku z 16 maja 1931 l. dz. XII — 444 w sprawie wykonania rozporządzenia wykonawczego do ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym, odpowiada intencjom ustawy. W okólniku tym Ministerstwo Robót Publ. wyjaśnia, że „przez instytucje i zakłady użyteczności publicznej (art. 10 p. 4) należy rozumieć nieobliczone w zasadzie na zysk instytucje

i zakłady, które zostały urządzone w interesie publicznym przez związki prawa publicznego w wykonaniu ich obowiązku ustawowego i inne nieobliczone w zasadzie na zysk instytucje i zakłady urządzone przez rzeczone związki lub inne osoby w przeważającym interesie publicznym".

Określenie to w istotnych swych cechach pokrywa się również z określeniem zakładu użyteczności publicznej, użytem w rozporządzeniu Ministra Spraw Wewn. z 16 sierpnia 1924, które w § 1 podkreśla, że przedsiębiorstwa komunalne o charakterze zakładów użyteczności publicznej są to takie przedsiębiorstwa, które nie są obliczone na zysk i nie są traktowane jako komunalne źródła dochodów.

Ponieważ Elektrownia Okręgowa w Pruszkowie jest spółką akcyjną, która odpłatnie i w celach zysku zbywa energję elektryczną, przeto w myśl powyższych przesłanek nie może być zaliczona do zakładów użyteczności publicznej w rozumieniu art. 10 p. 4 ustawy z 3 lutego 1931, wobec czego nie może korzystać z ulg, przewidzianych tym artykułem....

363.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłata od pojazdów mechanicznych: Czas trwania obowiązku podatkowego.

Przepis ust. 2 art. 11 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust., jako normujący wyłącznie terminy uiszczenia opłaty, nie ma na czas trwania samego obowiązku płacenia opłaty, unormowanego w ust. 1 tegoż artykułu, żadnego wpływu. (Teza).

Wyrok NTA z 26 maja 1933 l. rej. 183/32, 613/32, 614/32, 615/32, 2074/32 w sprawie firmy „Akwawit" Rektyfikacja Okowity i Fabryka Chemiczna Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Poznaniu w przedmiocie opłat od pojazdów mechanicznych za r. 1931/32.

... Ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust., powołując do życia w charakterze osoby prawnej Państwowy Fundusz Drogowy, ustanawia na pokrycie wydatków tego funduszu różnorodne opłaty, m. i. także opłaty od pojazdów mechanicznych. Odnośnie do tych ostatnich opłat art. 11 ustawy określa warunki powstania i ustania obowiązku płacenia opłaty, jak również terminy płatności. W szczególności artykuł powyższy postanawia: „Obowiązek płacenia opłaty powstaje z chwilą dopuszczenia pojazdu do

ruchu na podstawie obowiązujących przepisów, ustaje zaś po wycofaniu pojazdu z ruchu. Opłaty uiszcza właściciel pojazdu w ratach kwartalnych zgóry, poczynając od kwartału następującego po powstaniu obowiązku płacenia. Przepis ten stosuje się analogicznie, o ile w ciągu roku zajdą okoliczności, uzasadniające zmianę wymiaru opłaty".

Na tle powyższego przepisu ustawy powstał spór między płatniczką a władzą, w szczególności płatniczka domaga się, aby wymiar opłaty obejmował tylko okres czasu ściśle obliczony wedle dni kalendarzowych po dzień wycofania pojazdu z ruchu, natomiast władze wymiarowe stanęły na stanowisku, iż wymiar opłaty rozciągać się może tylko na pełne kwartały względnie miesiące, uważając moment wycofania z ruchu odnośnej jednostki samochodowej za obojętny dla kwestji wymiaru opłaty.

NTA podzielił stanowisko prawne skarżącej strony. Jak to bowiem wynika z wyraźnego brzmienia art. 11 cyt. ustawy, postanowieniami tego artykułu objęte są dwie odrębne kwestje, a mianowicie w ustępie pierwszym kwestja powstania i ustania obowiązku płacenia opłaty, w ustępie drugim natomiast kwestja terminów płatności tejże opłaty. O ile chodzi o warunki i czas powstania i ustania obowiązku płatniczego, to ust. 1 art. 11 ustawy obowiązek ten łączy ściśle z momentem dopuszczenia do ruchu, względnie wycofania z ruchu pojazdu mechanicznego, podkreślając wyraźnie, iż „chwila" dopuszczenia do ruchu pojazdu jest terminem początkowym, natomiast „chwila" wycofania z ruchu terminem końcowym odnośnego obowiązku. Obowiązek zatem płatniczy określa ustawa a momento ad momentum. Bez znaczenia dla oceny kwestji czy to powstania, czy też ustania obowiązku płatniczego jest ust. 2 art. 11 cyt. ustawy. Ustęp bowiem powyższy dotyczy kwestji, nie mającej żadnego związku z samym obowiązkiem płatniczym, a mianowicie kwestji terminu płatności opłaty na Fundusz Drogowy. Za powyższą wykładnią przemawiają §§ 8 i 10 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 października 1931 poz. 716 Dz. Ust., które w wypadkach powstania obowiązku płacenia opłaty po rozpoczęciu okresu kwartalnego, przewidują również obliczanie wysokości opłaty nie wedle pełnych jednostek kwartalnych, czy też miesięcznych, lecz wedle ilości dni, dzielących termin zapadłości raty od momentu dopuszczenia samochodu do ruchu. Pozatem stwierdzić należy, iż § 8 cyt. rozporządzenia wykonawczego przewiduje w ustępie drugim dopuszczalność uiszczania opłat, o których mowa, także w ratach miesięcznych, czyli, że w tych wypadkach w razie wycofania pojazdu z ruchu z końcem miesięcznego okresu, ale przed upływem kwartału, płatnik traktowany

byłby znacznie korzystniej, aniżeli płatnik, który o żadne ulgi w płaceniu się nie ubiegał. Dla oceny rozpoznawanej kwestji jest bez znaczenia podniesiona w odpowiedzi na skargę okoliczność, iż ustawa o Państwowym Funduszu Drogowym nie zawiera żadnych norm co do obowiązku władz wymiarowych zwracania, względnie odpisywania części wymierzonej opłaty w wypadkach, gdy wycofanie pojazdu nastąpi przed upływem kwartału wymiarowego. Wobec bowiem jasnego określenia w przepisie ust. 1 art. 11 ustawy terminu powstania i ustania obowiązku płacenia opłaty, obliczanie kwoty nadpłaty (podobnie, jak i dopłaty z § 10 rozporządzenia wykonawczego), należnej stronie, nie może budzić żadnych wątpliwości, obowiązek zaś władzy zwracania kwoty, odpowiadającej stosunkowej części opłaty zgóry pobranej za czas po ustaniu obowiązku płatniczego, jest konsekwencją postanowienia ust. 1 art. 11.

Z powyższych powodów uznał NTA, iż zaskarżone orzeczenia wydane zostały z obrazą postanowienia ust. 1 art. 11 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust. i dlatego uchylił orzeczenia te, jako niezgodne z ustawą.

364.

OPŁATY STEMPLOWE.

Podwyżka stemplowa.

Podwyżka stemplowa nie jest karą; ma być wymierzona w razie nieuiszczenia opłaty stemplowej w terminie, przewidzianym w art. 20 u. o. s., chociaż podatnik nie miał zamiaru uchylenia się od uiszczenia opłaty.

Wyrok NTA z 27 stycznia 1933 l. rej. 11115/31 w sprawie Jana Urbana w Bojanach przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżący przedstawił władzy skarbowej kontrakt z 10 czerwca 1930 w celu określenia opłaty stemplowej, — przed upływem 3-tygodniowego terminu, przewidzianego w art. 20 u. o. s. „Gdy jednak — jak głosi skarga — Urząd Skarbowy zażądał od niego znacznie wyższej opłaty od należnej, nie wpłacił nic (mniemając, że mniej od oznaczonej przez Urząd kwoty od niego nie przyjmą) i czekał na pisemny wymiar opłaty, celem wniesienia odwołania“. Wymiaru opłaty dokonano nakazem płatniczym z 10 października 1930, stosując do wspomnianego na wstępie kontraktu art. 52 u. o. s.; zarazem oznaczono 5-krotną podwyżkę. W odwołaniu skarżący żądał zastosowania do kontraktu

zamiast art. 52, art. 134 u. o. s., ponieważ idzie o umowę przyrzeczenia sprzedaży, która zresztą następnie została przez strony rozwiązana. Zarazem zwalczał orzeczenie podwyżki, ponieważ we właściwym terminie zgłosił kontrakt do ostemplowania. W decyzji z 15 października 1931 Izba Skarbowa w Białymstoku orzekła, iż umowa z 10 czerwca 1930 podlega opłacie stemplowej według art. 134 u. o. s. w wysokości 30 zł oraz podwyżce w myśl art. 42 w wysokości 150 zł. Na zarzut odwołania, że wymiar podwyżki nie posiada uzasadnienia z powodu „zgłoszenia we właściwym terminie", Izba Skarbowa zauważyła, że w myśl art. 42 u. o. s. od podwyżki stemplowej zwalnia uiszczenie opłaty stemplowej we właściwym terminie, natomiast samo zgłoszenie nie wystarcza.

Skarga, wniesiona do NTA na orzeczenie Izby Skarbowej, zarzuca, iż podwyżka stemplowa, będąca karą za złą wolę lub niedbalstwo zobowiązanego do uiszczenia opłaty, nie powinna znaleźć zastosowania w konkretnym przypadku, w którym opłata nie wpłynęła w przepisanym terminie tylko dlatego, że została błędnie wymierzona przez władze skarbowe.

NTA rozważył, co następuje:

Art. 42 u. o. s. nakłada obowiązek zapłaty podwyżki stemplowej na osobę, obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej, jeżeli (poza przypadkami, przewidzianemi w art. 39 i 40, a nie wchodzącemi w grę w rozpatrywanej sprawie) nie uiściła opłaty w należnej sumie, we właściwym terminie i w prawidłowy sposób. Jest niesporne, że strona skarżąca w terminie, przewidzianym w art. 20 u. o. s., żadnej opłaty stemplowej od umowy, której dotyczy skarga, nie uiściła (mimo iż miała prawną możność jej uiszczenia — art. 36 u. o. s.). Wobec tego należy uznać, że zachodzą przewidziane w art. 42 przesłanki obowiązku uiszczenia podwyżki stemplowej.

...Błędny jest pogląd skargi, jakoby podwyżka z art. 42 u. o. s. miała charakter kary w ścisłem znaczeniu tego słowa. Nieuiszczenie opłaty w należnej sumie, we właściwym terminie i w prawidłowy sposób nie stanowi przewinienia karnego i jest tylko niewykonaniem obowiązku podatnika, a przewidziany w art. 42 obowiązek zapłacenia podwyżki stemplowej jest w istocie obowiązkiem uiszczenia opłaty w rozmiarze podwyższonym. Wprawdzie art. 42 mieści się w rozdziale VII u. o. s., dotyczącym naruszenia przepisów o opłatach stemplowych, niemniej jednak zestawienie przepisów tego artykułu z innemi przepisami rozdziału VII, jak również tryb postępowania odwoławczego, uregulowany w u. o. s. co do podwyżki stemplowej odmiennie, niż co do kar pieniężnych, nie pozostawiają wątpliwości, że podwyżka stemplowa z art. 42 nie stanowi kary w ścisłem słowa znaczeniu. Słusznie też po-

zwana władza w odpowiedzi na skargę podnosi, że nietrafność poglądu strony skarżącej na istotę podwyżki z art. 42, t. j. błędność pojmowania podwyżki jako kary, wynika nietylko z terminologji — a mianowicie z faktu, że w art. 42 jest użyte określenie: „podwyżka stemplowa", gdy natomiast represja, przewidziana w art. 39 — 41 oraz w art. 43 u. o. s, nazwana jest „karą pieniężną" — ale też z ust. 4 art. 42, w myśl którego dwie lub więcej osób, co do których zachodzą warunki wymiaru podwyżki stemplowej, są do jej uiszczenia solidarnie zobowiązane, jak również z art. 46, który w zakresie środków odwoławczych stawia „podwyżkę stemplową" narówni z „opłatą stemplową".

Gdy skarga skonstruowała zarzuty wyłącznie w płaszczyźnie zaprzeczenia wogóle prawa władzy do nałożenia na stronę skarżącą obowiązku uiszczenia podwyżki stemplowej ze względu na brak elementów, zdolnych uzasadnić wymiar kary, gdy podwyżka stemplowa — jak wywiedziono wyżej — nie posiada charakteru kary w ścisłem słowa znaczeniu i gdy samo nieuiszczenie opłaty stemplowej w należnej sumie, we właściwym terminie i w prawidłowy sposób — bez względu na to, czy zachodzi wina strony — stanowi dostateczną podstawę do uzasadnienia obowiązku zapłacenia podwyżki stemplowej, należało tak skonstruowane zarzuty skargi uznać za nieuzasadnione.

Skarga, konstruując zarzuty w płaszczyźnie, o której mowa wyżej, podnosi m. i. momenty, wskazujące, iż skarżący nie miał zamiaru uchylenia się od uiszczenia opłaty („w przepisanym terminie złożył... umowę do ostemplowania w Urzędzie Skarbowym..., czyli najlojalniej objawił chęć uiszczenia należnej od niego opłaty", „rozumiejąc, że mniej od niego nie przyjmą, nie wpłacił nic"). Momenty tego rodzaju, aczkolwiek z natury swej mogą mieć znaczenie w odniesieniu do podwyżki stemplowej wobec przepisu ust. 3 art. 42 u. o. s., traktującego o obniżeniu w postępowaniu odwoławczem podwyżki stemplowej, są jednak w sprawie niniejszej, rozpatrywanej w płaszczyźnie, w jakiej skarga zwalcza zaskarżone orzeczenie (art. 83 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.) bez istotnego znaczenia.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wobec ustalenia przez NTA, że podwyżka stemplowa nie jest karą, nasuwa się pytanie: czem ona jest, w szczególności czy jest ona konstrukcją prawną sui generis lub czy mieści się w ramach innego, obszerniejszego pojęcia prawniczego. Wyrażone w motywach wyroku zapatrywanie, że należność podwyżki stemplowej stwarza „obowiązek uiszczenia opłaty w rozmiarze podwyższonym", nie jest zgodne z u. o. s., która wyraźnie przeciwstawia „podwyżkę stemplową" „opłacie". I tak: a) „Przymusowe ściągnięcie podwyżki stemplowej może nastąpić dopiero po uprawomocnie-

niu się wymiaru podwyżki w administracyjnym toku instancyj" (art. 42 ustęp przedostatni), gdy natomiast co do opłaty stemplowej „odwołanie nie odracza terminu płatności" (art. 33). b) Wymierzenie podwyżki stemplowej z powodu nieuiszczenia opłaty „nie uchyla obowiązku uiszczenia opłaty" (art. 42 ustęp ostatni). c) U. o. s. postanawia wyraźnie, w których przypadkach zasady, tyczące się opłaty, mają być stosowane również do podwyżki; takiemi postanowieniami są: ust. 4 art. 42, tyczący się solidarnego obowiązku uiszczenia podwyżki stemplowej przez kilka osób, które dopuściły się naruszenia ustawy co do tej samej opłaty, ust. 5 art. 42, tyczący się przedawnienia, oraz art. 46, ustanawiający w zakresie odwołania procedurę jednakową dla opłaty stemplowej i dla podwyżki stemplowej; z tych postanowień wynika, że autorowie u. o. s. byli zdania, iż zrównanie „podwyżki stemplowej" z „opłatą stemplową" nie rozumie się samo przez się.

Istotę podwyżki stemplowej ujawnia następujące rozumowanie: Reakcja (represja), z jaką powinno spotkać się naruszenie ustawy, a w szczególności niespełnienie obowiązku ustawowego, ujawnia się nietylko w sferze prawa karnego, lecz także w zakresie prawa prywatnego, a mianowicie w postaci wynagrodzenia szkody. To wynagrodzenie zaś konstruuje prawo prywatne w sposób dwojaki: W niektórych przypadkach osoba, żądająca wynagrodzenia szkody, ma udowodnić, że szkodę poniosła i że jej wysokość równa się właśnie sumie żądanej. W innych przypadkach wystarczy udowodnić, że dłużnik nie dopełnił zobowiązania; już na podstawie tego dowodu może wierzyciel żądać wynagrodzenia w wysokości zgóry określonej. Wynagrodzeniem drugiego typu są: odsetki za zwłokę oraz kara umowna. Zużytkowanie tego typu drugiego w zakresie grupy naruszeń u. o. s., wymienionych w art. 42, da się uzasadnić. Skarb Państwa bowiem na skutek tego, że osoba, obowiązana do uiszczenia opłaty stemplowej, zlekceważyła ten obowiązek i nie uiściła opłaty w przepisanym terminie, ponosi szkodę pod dwojakim względem: 1) Skarb otrzymuje opłatę z opóźnieniem, mianowicie dopiero po wykryciu naruszenia ustawy; 2) wielka ilość przypadków, w których nie uiszczono opłaty stemplowej, nie dochodzi do wiadomości władz skarbowych i w tych przypadkach strata jest definitywna. W tych więc razach, w których nieuiszczenie opłaty stemplowej ujawnia się, słuszne jest pobranie, prócz opłat, jeszcze pewnych kwot, które nazwano „podwyżkami", a których suma ma, przynajmniej w części, powetować ogół strat, ponoszonych przez Skarb w tej dziedzinie.

Podwyżka jest więc rodzajem wynagrodzenia szkody i z tego punktu widzenia należy rozpatrywać kwestje sporne, dotyczące podwyżki stemplowej.

Achilles Rosenkranz

365.

OPŁATY STEMPLOWE.

Termin do wniesienia odwołania.

Instancja odwoławcza jest uprawniona nie rozpoznać odwołania, jeżeli zostało wniesione po upływie terminu, przewidzianego w art. 46 u. o. s., — nawet wtedy, gdy odwołujący się przed upływem owego terminu nie mógł posiąść środka dowodowego, uzasadniającego żądanie odwołania.

Wyrok NTA z 6 marca 1933 l. rej. 3966/30 w sprawie Jana Paśniewskiego w Wilczu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...W rozpatrywanej sprawie, wobec wymierzenia opłaty stemplowej przez notarjusza, jako właściwy organ urzędowy (art. 17 ust. 1 u. o. s.), można było, w myśl art. 46 u. o. s., wnieść odwołanie w ciągu miesiąca od dnia dokonania wymiaru. Wymiaru dokonał notarjusz w akcie z 22 listopada 1927, od tej też daty liczył się termin jednego miesiąca, w ciągu którego można było wnieść odwołanie (§ 93 p. „d" rozporządzenia wykonawczego). Odwołanie wniesiono 23 października 1929.

Według art. 47 ust. 4 u. o. s. instancja odwoławcza nie rozpoznaje odwołania, wniesionego po upływie przepisanego terminu (art. 46). Jeśli tedy w rozpatrywanej sprawie odwołanie wniesiono po upływie przepisanego w art. 46 terminu (22 listopada 1927 — 23 października 1929) i jeśli pozwana władza, jako instancja odwoławcza, z tego właśnie powodu w zaskarżonem orzeczeniu, z powołaniem się na art. 47 ust. 4 u. o. s., odwołania nie rozpoznała, to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy przepisu art. 46 u. o. s. Powołana w skardze okoliczność, iż stronie skarżącej w dniu wymiaru opłaty nie było jeszcze wiadome, czy przedmiot kupna będzie pod względem opłat stemplowych uchodził za parcelacyjny, ponieważ dopiero z pisma Powiatowego Urzędu Ziemskiego z 23 października 1929 dowiedziała się o zatwierdzeniu planu parcelacji, jest w kwestji legalności decyzji o nierozpoznaniu odwołania przez władzę odwoławczą, wobec postanowień powołanych powyżej przepisów prawnych, bez znaczenia.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Taki sam byłby wynik, gdyby strona wniosła odwołanie w przepisanym terminie, ale nie załączyła (bo załączyć nie mogła) środka dowodowego. Praktyczne wyjście z takiej sytuacji polega na tem, że strona, wnosząc odwołanie w przepisanym terminie, prosi i uzyskuje (od Ministerstwa Skarbu, względnie od Izby Skarbowej — art. 47 ustęp przedostatni u. o. s., § 97 ustęp ostatni rozporządzenia wykonawczego poz. 842/32 Dz. Ust.) przedłużenie terminu do przedstawienia środka dowodowego.

Achilles Rosenkranz

366.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rozpoznanie spóźnionego odwołania. Wniosek o zwrot opłaty.

1. Decyzja o udzieleniu zezwolenia na rozpoznanie odwołania, wniesionego po upływie przepisanego terminu, jest pozostawiona całkowicie swobodnej ocenie władzy.

2. Termin 5-letni, przewidziany w art. 49 u. o. s., nie ma zastosowania, jeśli uiszczenie opłaty stemplowej lub jej wymiar urzędowy nie miały prawnego uzasadnienia.

Wyrok NTA z 8 lutego 1933 l. rej. 5037/31 w sprawie firmy Danziger Holz - Kontor A. G. w Gdańsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... W dalszym biegu sprawy zawiadomiono firmę, że Ministerstwo Skarbu reskryptem z 23 lutego 1931 nie uwzględniło podania o zezwolenie na rozpatrzenie odwołania, złożonego po upływie terminu ustawowego, skutkiem czego Izba Skarbowa, zgodnie z ust. 4 art. 47 u. o. s. (poz. 570/26 Dz. Ust.) pozostawia bez rozpatrzenia zarzuty odwołania w odniesieniu do opłaty stemplowej, wymierzonej do poz. R. W. D. 19269/II. 29. W zawiadomieniu zaznaczono, że decyzja ta nie podlega odwołaniu w myśl art. 47 ustęp ostatni u. o. s.

Skarga, wniesiona do NTA na decyzję Ministerstwa Skarbu i połączoną z nią decyzję Izby Skarbowej, zarzuca..., że władza w myśl art. 47 powołanej ustawy winna była uwzględnić podanie o przywrócenie terminu, gdyż zachodzi jeden z przypadków „zasługujących na uwzględnienie". Jak widoczne z powyższego, skarga zarzuca obrazę przepisu art. 47 ust. 4, zdanie drugie, u. o. s.

Wspomniany przepis stanowi, że w przypadkach, zasługujących na uwzględnienie, Ministerstwo Skarbu może, mimo uchybienia terminu, zezwolić na rozpoznanie odwołania. Z brzmienia powołanego przepisu wynika niewątpliwie, że nawet w przypadkach, zasługujących na uwzględnienie, władza *może* (zatem nie: musi) zezwolić na rozpoznanie odwołania, mimo uchybienia terminu. Udzielenie zezwolenia pozostawione jest zatem uznaniu władzy, z tem ograniczeniem, że może ono nastąpić tylko w przypadkach, zasługujących na uwzględnienie. Z określenia „może", użytego w omawianym przepisie, wynika, że nawet w wypadkach, zasługujących na uwzględnienie, decyzja o udzieleniu zezwolenia jest pozostawiona całkowicie swobodnej ocenie władzy. Jeśli zaś taki jest charakter decyzji władzy, powziętej na

zasadzie omawianego przepisu, natenczas należy ona do spraw, wyłączonych, na zasadzie art. 6 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., z pod orzecznictwa Trybunału. Pozatem z określonego powyżej charakteru decyzyj, o których mowa, wynika, iż na władzy nie ciąży obowiązek uzasadnienia, jakiemi motywami kieruje się, odmawiając zezwolenia na rozpoznanie spóźnionego odwołania, i że wystarcza powołanie się przez władzę w decyzji na podstawę prawną. W rozpatrywanym przypadku nie podano w zaskarżonem orzeczeniu podstawy prawnej odmowy zezwolenia na rozpatrzenie odwołania, niemniej jednak wadliwość ta nie jest istotna, skoro strona skarżąca trafnie dorozumiewa się w skardze podstawy prawnej, na jakiej oparła władza swą odmowną decyzję.

W tym stanie rzeczy należy uznać zarzuty skargi, wywodzone z przepisu art. 47 u. o. s., za jużto niepodlegające rozpoznaniu przez NTA (odmowa zezwolenia na rozpoznanie), już też bezzasadne (zarzut dotyczący niepodania przyczyn odmowy w zaskarżonem orzeczeniu).

Również i dalszy zarzut, wywodzony w skardze... z przepisów art. 49 u. o. s., uznał NTA za nieuzasadniony, skoro, jak słusznie podnosi pozwana władza w odpowiedzi na skargę, wspomniany przepis, o ile przewiduje 5-letni termin do złożenia wniosku o zwrot opłaty, względnie o uchylenie wymiaru, nie ma w rozpatrywanym przypadku zastosowania, gdyż w podaniu do Ministerstwa Skarbu (ani też w skardze) nie przytoczono żadnej z przyczyn, wymienionych w tym artykule, uzasadniających przewidziany w art. 49 rodzaj wznowienia postępowania. Nie można zaś rozszerzać znaczenia przepisu art. 49 u. o. s. w sposób, w jaki to czyni skarga, t. j. w tym kierunku, iż wspomniany przepis daje płatnikowi podstawę do wniosku o zwrot opłaty, względnie o uchylenie wymiaru, jeśli uiszczenie opłaty lub wymiar nie miały prawnego uzasadnienia. Takie rozszerzenie znaczenia przepisu, o którym mowa, nie znajduje żadnego oparcia w art. 49. Płatnikowi służą przy wymiarze urzędowym opłaty stemplowej, obciążającym go bez podstawy prawnej, środki prawne odwołania i skargi kasacyjnej, zaś w razie uiszczenia opłaty stemplowej nienależnie bez wymiaru urzędowego — prawo wystąpienia w myśl art. 45 u. o. s. w ciągu r o k u od dnia zapłacenia z wnioskiem o zwrot kwot, uiszczonych tytułem opłaty stemplowej nienależnie. Już ten sam przepis art. 45 u. o. s. wykazuje wyraźnie nietrafność poglądu strony skarżącej na znaczenie przepisu art. 49 ustawy.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Teza, wypowiedziana w drugiej części wyroku, jest o tyle nieścisła, że termin 5-letni, przewidziany w art. 49 u o. s., ma zastosowanie w jednym z przypadków, w których uiszczenie opłaty stemplowej lub jej wymiar urzędowy nie mają prawnego uzasadnienia, mianowicie: „jeżeli czynność prawna, stwierdzona pismem, od którego opłatę uiszczono lub wymierzono, była od początku nieważna". To przedłużenie terminów, przewidzianych w art. 45 i 46, tłumaczy się tem, że stan rzeczy, skutkujący nieważność, często dochodzi do wiadomości podatnika dopiero po upływie terminu rocznego (art. 45), a zwłaszcza miesięcznego (art. 46). Nieraz udowodnienie nieważności w postępowaniu przed władzą skarbową może nastąpić skutecznie tylko drogą przedstawienia wyroku sądowego, a w tym celu potrzebne jest dłużej trwające postępowanie sądowe.

Achilles Rosenkranz

367.

PODATEK SPADKOWY.

Sposób dowodzenia długów i ciężarów: Brak dowodów na pozycje zapisane w księgach handlowych.

Brak dowodów na pozycje długów, zapisane w księgach handlowych, po upływie czasu, przez który handlujący są obowiązani przechowywać księgi, nie może wpływać ujemnie na prawa osób interesowanych, a w szczególności uzasadniać dyskwalifikacji ksiąg, jako dowodu.

Wyrok NTA z 19 listopada 1932 l. rej. 6456/31 w sprawie Artura i Juljana Machlejdów i in. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego.

...Co się tyczy odmowy władzy pozwanej potrącenia od aktywów spadku rachunku rezerwy zaległych podatków w sumie 2.853,40 rubli oraz rachunku zaległych procentów w sumie 15.000 rubli z powodu braku złożenia odpowiednich dowodów w tym względzie, NTA nie mógł uznać zapatrywania władzy pozwanej za uzasadnione z powodów następujących: Bezsporne jest, że sumy powyższe figurują w księgach handlowych firmy, których prowadzenie nie zostało w czemkolwiek przez władze zakwestjonowane, stanowią one zatem dowód samoistny. Co się tyczy żądania przedstawienia dowodów na poszczególne pozycje w tych księgach zapisane, żądanie to możnaby uważać za uzasadnione tylko w granicach czasu, w ciągu którego prawodawca wymaga zachowania ksiąg handlowych przez handlujących. A ponieważ w myśl art. 11 kod. handl. handlujący obowiązani są przechowywać księgi handlowe nie dłużej, niż lat 10, przeto brak tych dowodów po upływie 10 lat nie może być uważany za okoliczność, mogącą wpływać ujemnie na prawa osób interesowanych, a w szczególności uzasadniać dyskwalifikacji ksiąg, jako dowodu na prawdziwość zawartych w nich pozycyj.

Okoliczność powyższa zachodzi właśnie w danym wypadku, gdyż od chwili otwarcia spadku, t. j. od 31 października 1916, do chwili uskutecznienia wymiaru przez władzę I instancji, t. j. do 2 marca 1927, upłynęło więcej, niż 10 lat.

Biorąc powyższe pod uwagę, przyjść należy do wniosku, że pominięcie przez władzę powyższych ksiąg dla braku stwierdzenia poszczególnych pozycyj przez odnośne dowody, uważać należy w tych okolicznościach za nieuzasadnione i powodujące wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżących....

Wyrok powyższy zajmuje się m. i. potrąceniem od aktywów spadku zaległości podatkowych spadkodawcy. Otóż należałoby, zdaniem podpisanego, podatek majątkowy, który tu również wchodzi w grę, oceniać odmiennie od innych podatków, jako pozycję potrącalną. Zastosowanie się władzy do wypowiedzianej w wyroku NTA z 12 grudnia 1932 l. rej. 7583/30 (OPA, II, 157) zasady, że do pasywów spadku należy wymierzony za życia spadkodawcy podatek majątkowy, mimo przesunięcia terminów jego płatności rozporządzeniem Ministra Skarbu, pociągnęłoby za sobą uszczuplenie dochodów Skarbu względnie niesłuszne wzbogacenie się podatnika; potrąceniu winna zasadniczo podlegać tylko istotnie wymagalna część podatku.

Dla wymiaru podatku spadkowego miarodajny jest wprawdzie stan w dniu otwarcia spadku, przy uwzględnieniu wszystkich w tej chwili istniejących długów, o ile zostały udowodnione. Jeżeli jednakże w danej sprawie władza skarbowa, której co do udowodnionego długu już w chwili dokonania wymiaru podatku spadkowego było wiadome, iż z wymierzonego potrącalnego podatku majątkowego istotnie wymagalna jest tylko część podatku, uwzględniła tylko tę część, a nie cały objęty wymiarem podatek, zastrzegając jednakże, iż w razie wymagalności dalszych części podatku i te części dodatkowo uwzględnione zostaną, to postępowanie to znajduje oparcie nietylko w ustawie o podatku spadkowym, lecz także w trosce o interes Skarbu. W myśl obowiązujących bowiem na obszarze Rzeczypospolitej ustaw o podatku spadkowym (art. 26 ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust., § 22 austr. ces. rozporządzenia z 15 września 1915 Dz. u. p. Nr. 278, § 22 niem. ustawy z 3 czerwca 1906 Dz. Ust. Rz. str. 654, § 25 niem. ustawy z 10 września 1919 Dz. Ust. Rz. str. 1543), podatek należy wymierzać od czystej wartości, a zatem zasadniczo od wzbogacenia się podatnika, a właśnie ten cel w konkretnym wypadku został osiągnięty przy zastosowaniu powyższego postępowania, przez które ani nie wyrządzono podatnikowi materjalnego uszczerbku, ani nie narażono interesu Skarbu na szkodę.

Dowodem tego, że władzy skarbowej — jak już wyżej zaznaczono — było wiadome, iż dług quaestionis był nierealny, są nietylko liczne, podane również i szerszemu ogółowi do wiadomości za pośrednictwem komunikatów prasowych i obwieszczeń gminnych, okólniki Ministerstwa Skarbu co do ściągania podatku majątkowego nie w pełnej wysokości, lecz przedewszystkiem ustawa z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust., która artykułem 1 umarza resztujący podatek majątkowy.

Hipoteka prawna, zabezpieczająca podatek majątkowy według pierwotnej wysokości wymiaru podatku, nie może sama przez się stanowić dowodu wysokości faktycznej sumy długu wobec Skarbu, gdyż ma ona wyłącznie na celu hipoteczne zabezpieczenie na wypadek, gdyby pobór podatku majątkowego według pierwotnej wysokości nie uległ ograniczeniu.

E. Werner

368.

PODATEK SPADKOWY.

Sposób dowodzenia długów spadkodawcy wobec osoby obowiązanej do uiszczenia podatku spadkowego.

1. Przepis § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust. nie jest sprzeczny z obowiązującemi przepisami ustawowemi.

2. Wymieniony przepis nie wyklucza prawa strony do dowodzenia istnienia i wysokości długów, o których w tym przepisie mowa, wszystkiemi środkami, nadającemi się według ogólnych zasad prawnych jako środki dowodowe.

Wyrok NTA z 18 stycznia 1933 l. rej. 7562/30 w sprawie Leopolda Grudzińskiego w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego.

...W myśl przepisów, zawartych w § 27 rozporządzenia wykonawczego z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust., długi spadkodawcy wobec osoby, obowiązanej do uiszczenia podatku spadkowego, lub wobec osób podstawionych (artykuły 911 i 1100 K. C.), o ile opierają się na dokumentach, będą uznane przy wymiarze podatku spadkowego tylko w takim razie, jeżeli te dokumenty uzyskały datę pewną (art. 1328 K. C.) przed śmiercią spadkodawcy. O ile jednak ustalenie daty pewnej nastąpiło w ciągu trzech miesięcy przed śmiercią spadkodawcy, długi tego rodzaju będą uznane tylko przy przeprowadzeniu dodatkowych dowodów, wskazanych przez właściwą władzę skarbową.

Ustalenie daty pewnej rozporządzenie rozumie wobec powołania art. 1328 K. C. w sposób w tym ostatnim artykule wskazany, z wyłączeniem naturalnie ustalenia tej daty przez samą śmierć osoby na danym dokumencie podpisanej, gdyż tylko o ustaleniu przed śmiercią jest mowa w powołanym § 27. Sposobami zaś ustalenia na mocy art. 1328 K. C. są: zarejestrowanie aktów lub stwierdzenie ich osnowy w aktach sporządzonych przez urzędników publicznych, jako to protokółach opieczętowania lub inwentarzach.

W omawianym wypadku, jak ze stanu akt wynika, weksel nie uzyskał daty pewnej przed śmiercią spadkodawczyni, nie odpowiada zatem wymogom § 27 rozporządzenia wykonawczego.

Jeżeli zaś skarga zarzuca, że Minister Skarbu nie był upoważniony do zmiany w rozporządzeniu wykonawczem przepisów kodeksu cywilnego, w czem implicite mieści się zarzut niezgodności § 27 tego rozporządzenia z ustawą, to NTA powołuje się na zasadę prawną, usta-

loną w sprawie l. rej. 4938/27 (Zbiór wyroków Nr. 81 S), która brzmi: Postanowienie, objęte drugiem zdaniem § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust., nie jest sprzeczne z obowiązującemi przepisami ustawowemi.

Natomiast okoliczność, iż spadkobierca nie rozporządza dokumentami, któreby odpowiadały wymogom § 27 rozporządzenia wykonawczego, nie przesądza jeszcze o potrącalności długu. W § 27 bowiem, tak samo, jak w § 21, który zresztą w § 27 jest wyraźnie powołany, jest jedynie wyrażona zasada co do kwalifikowanego sposobu przeprowadzenia dowodu. Jeśli podatnik przedstawi tego rodzaju dowód, władza musi go uwzględnić, jako dowód zupełny istnienia i wysokości długu. Jednak z tego nie wynika — jak to NTA w odniesieniu do § 21 i 22 rozporządzenia wykonawczego już orzekł i uzasadnił w wyroku z 22 czerwca 1932 l. rej. 6916/29 [1]), by strona ograniczona była w prawie dowodzenia istnienia i wysokości długów wszystkiemi środkami, nadającemi się według ogólnych zasad prawnych jako środki dowodowe. Ani bowiem ustawa żadnych ograniczeń w tym względzie nie zawiera, ani rozporządzenie wykonawcze wcale nie wyklucza dopuszczalności innych środków poza wymienionemi w § 27. Różnica jedyna między temi dwiema kategorjami dowodów polega na tem, że z mocy § 27 rozporządzenia wymieniony tam (w zdaniu pierwszem) dowód ma kwalifikowaną siłę dowodową, podczas gdy moc dowodowa innych dowodów podlega — podług ogólnych zasad postępowania — ocenie władzy. . . .

369.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Karalność przechowywania aparatów do pędzenia spirytusu.

Przepis art. 98 u. k. s. ściga nietylko wyrób, zbywanie lub nabywanie przyrządów i urządzeń, służących do pędzenia spirytusu, lecz również przechowywanie takich aparatów.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 6 lutego 1933 II. 2 K. 1131/32.

SN w sprawie Szymona Ż., oskarżonego z art. 96 i 18 u. k. s., po rozpoznaniu kasacji Urzędu Skarbowego Akcyz i Monopolów Państw. w Brześciu n/B. od wyroku Sądu Okręgowego w Pińsku z 28 listopada 1932, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja zarzuca wyrokowi obrazę art. 96 u. k. s. z r. 1926, obecnie art. 98 u. k. s. z r. 1932, przez niesłuszne uniewinnienie oskar-

---

[1]) OPA, II, 113

żonego z pod zarzutu przechowywania aparatu do pędzenia spirytusu na tej podstawie, iż powołany przepis ściga tylko wyrób, zbywanie lub nabywanie takiego aparatu.

Zarzut obrazy art. 98 u. k. s. jest słuszny: wprawdzie powołany przepis ściga tylko bezprawny wyrób, zbywanie lub nabywanie pod jakąkolwiek nazwą przyrządów lub urządzeń, służących do pędzenia spirytusu, i wyraźnie nie głosi o przechowywaniu takich przyrządów lub urządzeń, ale już określenie: „nabywanie pod jakąkolwiek nazwą“ uzasadnia karalność za ich przechowywanie, a byłoby nielogiczne uważać za karalne tylko środki prowadzące do posiadania czy to na własność czy to w postaci przechowywania, ale nie skutki owych środków. W tym względzie powyższy wniosek znajduje oparcie w art. 65 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych (poz. 586), który w odróżnieniu od art. 86 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym (poz. 289) zawiera już wyraźny zakaz nietylko wyrobu, sprzedaży i nabycia przyrządów, których konstrukcja wskazuje na przeznaczenie ich do pędzenia spirytusu sposobem domowym (w tajnych gorzelniach), ale i przechowywania takich przyrządów.

SN zajął w powołanym wyroku stanowisko, że jakkolwiek art. 98 u. k. s. zagraża karą tylko bezprawny wyrób, zbywanie lub nabywanie pod jakąkolwiek nazwą przyrządów lub urządzeń, służących do pędzenia spirytusu, to jednak należy uznać za karalną na zasadzie tegoż przepisu także czynność polegającą na przechowywaniu takich przedmiotów.

Pogląd ten nie wydaje się słuszny z następujących względów:

1. Nowoczesne prawo karne poczytuje za podstawową zasadę: nullum crimen, nulla poena sine lege. Ta zasada stworzona została, jak wiadomo, w interesie bezpieczeństwa prawnego i wolności osobistej obywateli. Stąd też jest ona usankcjonowana nietylko w ustawie karnej (art. 1 k.k.), ale już w ustawie konstytucyjnej (art. 98). Konsekwencje tej zasady są następujące: a) sędzia nie może okładać karą takich czynów, które nie są wyraźnie uznane za karalne przez ustawę, chociażby uważał je za szkodliwe i chociażby w rzeczywistości należało je za takie uznać; b) zasądzenie na karę nie może nastąpić na podstawie prawa zwyczajowego, wreszcie c) analogja nie może mieć nigdy znaczenia uzasadniającego karalność (zob. moje Prawo karne, 1933, str. 7 i 10).

Z powyższego więc wynika, że wszelka interpretacja rozszerzająca przepisów karnych w sensie uzasadniającym karalność jest niedopuszczalna. Nigdy nie może być nadane przepisom karnym znaczenie dalej idące w kierunku karalności, aniżeli wynika to z wyraźnego brzmienia słów. W tym więc kierunku wykładnia musi być jak najbardziej ścisła. Z drugiej strony atoli, ponieważ wspomniana zasada ma na względzie interes bezpieczeństwa prawnego obywateli, rozpowszechniony jest w nauce pogląd, że zarówno prawo zwyczajowe, jak też analogja winny mieć zastosowanie w prawie karnem wszędzie tam, gdzie może to wyjść na korzyść jednostki, a zatem w sensie uzasadniającym bezkarność lub też łagodzącym (zmniejszającym) karalność.

Tymczasem wbrew tym powszechnie dziś przyjętym i uznanym prawidłom SN w swym wyroku zastosował wykładnię rozszerzającą w odniesieniu do przepisu art. 98 u. k. s., nadając mu znaczenie o wiele dalej idące w sensie uzasadniającym karalność, niż to wynika z brzmienia słów.

2. SN podciąga pojęcie przechowywania pod pojęcie nabywania. Tymczasem pojęcia te są z istoty swej różne. Pojęcie nabycia wymaga uzyskania faktycznej władzy nad daną rzeczą, w ten sposób, by nabywca mógł daną rzeczą, zgodnie z wolą zainteresowanych, we własnym interesie swobodnie rozporządzać. Stąd też SN w jednem ze swych orzeczeń, w związku z przepisem dotyczącym paserstwa, ustalił, że „nabycie polega na uzyskaniu własnej faktycznej władzy nad danym przedmiotem i na uzyskaniu rozporządzalności nim na podstawie aktu, przelewającego tę władzę faktyczną zgodnie z obopólną wolą zainteresowanych w danym akcie osób" (orzecz. Izby V z 13 października 1927, OSP, VII, 408). Z powyższego wynika, że przechowanie tak samo, jak np. wynajęcie lub wygodzenie, nie może być nigdy nabyciem (zob. w szczeg. Binding, Lehrbuch, 1902, I, str. 360). Tak bowiem przechowujący, jak wynajmujący i t. p. nie ma prawa swobodnego dysponowania daną rzeczą we własnym interesie. Przeciwnie, dla pojęcia „przechowania" to jest charakterystyczne, że wyraża czynność, odbywającą się w regule w cudzym interesie. Mówi się jako o przechowującym o tym, kto dzierży cudzą rzecz (depozytarjusz). Następnie z przytoczonej definicji wynika, że nabycie musi być zawsze pochodne, derywacyjne. Tymczasem przechowanie nie musi mieć tej właściwości. Można przechowywać rzecz znalezioną, porzuconą i niczyją.

3. SN wychodzi z założenia, że uznanie karalności tylko nabywania, a nie także przechowywania byłoby nielogicznością ze strony ustawodawcy. Twierdzenie takie nie jest słuszne. Jeżeli ktoś „przechowuje" rzecz, którą wpierw nabył, będzie — rzecz jasna — karany, wprawdzie nie za jej „przechowanie", lecz za jej nabycie. Z drugiej zaś strony nie zawsze czynność, polegająca na samem tylko przechowywaniu, zasługuje na karę. Pod tym względem obie te czynności różnią się zasadniczo: nabywanie i przechowywanie przedstawiają z punktu widzenia prawa różne znaczenie pod względem wartości. Ten, kto nabywa jakiś przyrząd, czyni to w regule z świadomością o jego przeznaczeniu i poto, by z niego skorzystać, by go zużytkować odpowiednio do jego przeznaczenia. Ustawodawca z taką czynnością (nabyciem) łączy słusznie domniemanie szkodliwego zamiaru sprawcy. Natomiast czynność przechowywania nie ma takiego znaczenia. Przechowywać można z różnych powodów i w różnych celach. Można przechowywać przyrząd znaleziony bez świadomości o jego przeznaczeniu, jedynie w tem przekonaniu, że przedstawia pewną wartość materjalną, że zatem będzie go można spieniężyć. Dla karalności w tym wypadku miarodajna byłaby tylko istota przywłaszczenia (czy chodzi o rzecz zgubioną, czy też np. porzuconą). Można następnie przechowywać jakąś rzecz wprawdzie z świadomością o jej przeznaczeniu, ale jedynie z grzeczności dla osoby trzeciej, dla zadośćuczynienia czyjejś prośbie i t. p. Samo więc przechowywanie nie każe się jeszcze domniemywać jakichś szkodliwych z punktu widzenia prawa intencyj. I dlatego też wolno przypuszczać, że ustawodawca świadomie i celowo wyłącza z rzędu czynności karalnych przechowywanie, jako takie. Tak np. czynią to nieraz ustawy w odniesieniu do t. zw. paserstwa: karą zagrażają nabycie rzeczy uzyskanej zapomocą przestępstwa, a nie także jej przechowanie (zob. pol. k. k. art. 160 i 161, niem. u. k. § 259, austr. u. k. §§ 185 i 196, włoski k. k. art. 648, proj. niem. u. k. 1930 §§ 350, 352). Niekiedy znów ustawy wprowadzają wprawdzie to pojęcie do istoty paserstwa, jednak nadają mu węższe z punktu widzenia jurydycznego znaczenie. Tak np. ros. k. k. 1903 w art. 616 powiada o „przyjęciu na przechowanie". Cho-

dzi więc tutaj o umowę składową. Nie będzie zatem karalne na podstawie tego przepisu przechowanie rzeczy np. znalezionej.

4. Ze zwrotu „nabywanie pod jakąkolwiek nazwą" nie można wnosić, pomijając wszelkie inne względy, by ustawodawca chciał objąć tem mianem także pojęcie z istoty swej różne — przechowywania. Dodatek „pod jakąkolwiek nazwą" zaznacza jedynie, że obojętny jest tytuł prawny nabycia: nabycie w rozumieniu tego przepisu będzie zachodziło zarówno w wypadku kupna i sprzedaży, jak też darowizny, zamiany i t. p.

5. Okoliczność, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym zagraża karą w art. 65 już nietylko wyrób, sprzedaż i nabycie odnośnych przyrządów, ale także ich przechowywanie, stanowi właśnie argument przeciwko podciąganiu pojęcia przechowywania pod pojęcie nabywania. Skoro ustawodawca w tem rozporządzeniu wymienił wyraźnie obok nabywania także przechowywanie, tem samem zaznaczył, że pojęcia te od siebie odgranicza, że każde z nich ma samodzielny byt prawny. Tam zatem, gdzie w rzędzie czynności karalnych przechowywanie nie jest wyraźnie wymienione obok nabywania, nie może być w tem ostatniem pojęciu pomieszczane. O tem zaś, że stosowanie analogji w tym wypadku, jako tam, gdzie chodzi o uzasadnienie karalności, jest niedopuszczalne, była mowa poprzednio (p. 1). Gdyby się więc nawet przyjęło, że w art. 98 u. k. s. zachodzi luka, to luka taka może być wypełniona jedynie we właściwej drodze ustawodawczej.

Prof. Stefan Glaser

370.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od kopalń: „Wydobyty minerał".

Przez użyte w ust. 2 art. 5 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. określenie „wydobytego minerału" należy rozumieć wydobycie, doprowadzone do takiego stadjum, w którem dany minerał stanowić może objekt sprzedaży. (Teza).

Wyrok NTA z 7 czerwca 1933 l. rej. 3221/31 w sprawie Sp. Akc. Eksploatacji Soli Potasowych we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od kopalń za II, III i IV kwartał 1929 i II kwartał 1930.

... Ustawa z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. normuje podstawę wymiaru podatku od kopalń w ust. 2 art. 5, stanowiąc, że „podatek wymierzany będzie od ilości wydobytego minerału i nie może przenosić 1% ceny, względnie wartości sprzedażnej. Podatek może być różniczkowany według gatunków minerału (węgiel kamienny i brunatny, ropa borysławsko-tustanowicka i ropa specjalna, sól kamienna i warzonka)". Z powyższego wynika, że ustawa każe za podstawę wymiaru podatku,

nazwanego podatkiem od kopalń, przyjąć ilość wydobytego minerału, stanowiąc zarazem, że podatek nie może przekraczać 1% ceny, względnie wartości sprzedażnej tegoż minerału. Przepis ten wskazuje niewątpliwie na to, iż ustawodawca wychodził z założenia, że wydobyty minerał, którego ilość ma stanowić podstawę opodatkowania, posiadać winien po wydobyciu cenę, względnie wartość sprzedażną, czyli że proces wydobycia minerału powinien być doprowadzony do takiego stadjum, w którem dany minerał może stanowić objekt sprzedaży. Skoro bowiem ustawa mówi z jednej strony o ilości wydobytego minerału, a z drugiej strony o cenie, względnie wartości sprzedażnej tegoż minerału, to oczywiście mogła mieć na myśli tylko wydobyty minerał, który może posiadać cenę, względnie wartość sprzedażną. „Wydobycie“ w powyższem rozumieniu może się oczywiście pokrywać z wydobyciem minerałów na powierzchnię ziemi, jeśli produkt już po takiem wydobyciu z pokładu na powierzchnię nadaje się do obrotu. Produkt zatem taki należy uważać za wydobyty w rozumieniu przytoczonego wyżej postanowienia ustawy. Także zdanie drugie omawianego wyżej ust. 2 art. 5 ustawy przemawia również za powyższą interpretacją określenia „wydobytych minerałów“. W zdaniu tem bowiem ustawodawca, wymieniając gatunki minerałów, wymienił m. i. sól kamienną i warzonkę, a przecież wiadomo, że proces wydobycia soli warzonki odbywa się w znacznej części na powierzchni ziemi.

W powyższem świetle nie jest uzasadnione stanowisko skargi, iż wydobywanie minerałów kończy się przy solach potasowych i kainicie z chwilą wydostania brył, zawierających te minerały, na powierzchnię ziemi, że nie odnosi się już do procesu wydobywania tych minerałów z brył, zawierających także inne składniki nieużyteczne, dokonywanego na powierzchni ziemi, i że w konsekwencji wartość wydobytego na powierzchnię ziemi urobku, wyrażona w kosztach produkcji wydobywczej tegoż urobku, winna stanowić podstawę wymiaru.

Z powyższych powodów NTA uznał zarzuty skargi w powyższym względzie za bezpodstawne. . . .

371.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od kopalń: Moc obowiązująca statutów co do czasu.

Ani ustawa z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., ani też rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. nie przewidują obowiązku corocznego uchwalania lub zatwierdzania statutu o podatku od kopalń, przewidzianym w art. 5 powołanej ustawy.

Wyrok NTA z 19 grudnia 1932 l. rej. 5903/30 w sprawie Towarzystwa Francusko-Włoskiego Dąbrowskich Kopalń Węgla w Dąbrowie Górniczej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku od kopalń za r. 1929/30.

...Stanowisko skarżącego Towarzystwa, iż statuty podatkowe związków samorządowych winny być uchwalane corocznie, nie znajduje bynajmniej oparcia w przytoczonych w skardze przepisach prawnych, a mianowicie w § 56 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust., w art. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. i w § 1 rozporządzenia wykonawczego do tejże ustawy z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. Przytoczone przepisy nietylko nie zawierają w powyższym względzie pozytywnego postanowienia, lecz wogóle treść tychże przepisów nie daje żadnej podstawy do wysnucia konkluzji, zgodnej ze stanowiskiem skargi. Ani bowiem ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, postanawiając w art. 1, iż uchwały w sprawie pobierania samoistnych podatków komunalnych podlegają zatwierdzeniu władz nadzorczych, ani też wspomniane wyżej rozporządzenie wykonawcze, głosząc w § 1, że uchwały w sprawie pobierania samoistnych podatków komunalnych winny być powzięte w formie statutów podatkowych, ani wreszcie art. 5 powołanej ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych nie zawierają żadnych ograniczeń co do czasu ważności takich uchwał, względnie statutów, w szczególności nie uzależniają ich od okresu budżetowego w tem znaczeniu, iżby z upływem tego okresu kończyła się również ich moc obowiązująca. Z powołanego w skardze § 56 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. nie można również wysnuć wniosku, jaki wysnuwa skarga. Przytoczone rozporządzenie każe w ust. 1 § 56 zbadać podstawy prawne, służące do pobrania przewidywanych w budżecie dochodów, oczywiście w tym kierunku, czy one ważnie istnieją, preliminowane bowiem dochody opierać się muszą z natury rzeczy na tytułach, dających uprawnienie związkom komunalnym do korzystania z danego źródła dochodu, jakiemi są ustawy, z których bezpośrednio wynika upoważnienie do pobrania dochodu, statuty (uchwały) podatkowe, umowy i t. p. Ustęp 2 zaś omawianego paragrafu, postanawiając, że poszczególne pozycje dochodowe opierać się winny na odnośnych uchwałach organu uchwalającego, nie stanowi wcale, kiedy te uchwały mają być powzięte, chodzi zatem o to, by takie uchwały wogóle istniały.

Ustawa z 11 sierpnia 1923 normuje w art. 39 terminy do przedkładania i zatwierdzania uchwał podatkowych związków samorządo-

wych zupełnie niezależnie od terminów, ustanowionych do przedkładania budżetów samorządowych władzom nadzorczym. Jeżeli § 60 rozporządzenia z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. przepisuje, że m. i. uchwały w przedmiocie podatków samoistnych winny być przedkładane władzy nadzorczej nie później, niż preliminarz budżetowy, to chodzić tu może tylko o takie podatki, uwzględnione w preliminarzu budżetowym na rok następny, co do których uchwały (statuty) nie zostały jeszcze podane do wiadomości władzy nadzorczej, względnie nie zostały przez tę władzę zatwierdzone.

Ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, dając w art. 5 związkom komunalnym możność ustanowienia samoistnego podatku od kopalń, zastrzega wprawdzie w ustępie ostatnim, iż wpływy z tego podatku winny być użyte wyłącznie na cele inwestycyjne, jednak nie ogranicza bynajmniej wprowadzenia tego podatku do wyjątkowych wypadków i na ograniczony okres czasu, jak to czyni w art. 21 w odniesieniu do podatku inwestycyjnego. Stąd wniosek, że gdzie intencją ustawodawcy było ograniczyć wprowadzenie podatku do pewnego czasu lub p r a w o poboru związać z pewnym celem, tam zamieścił on w tym względzie wyraźny przepis, jak to właśnie uczynił w art. 21 ustawy. Jeżeli więc w postanowieniach art. 5 ustawy, normujących podatek od kopalń, brak w powyższym kierunku jakichkolwiek ograniczeń, to niema żadnych podstaw do przyjęcia, że podatek ten może być uchwalany tylko na okres jednego roku.

Z uwagi, że w myśl art. 5 ustawy związki samorządowe mają przyznane prawo wprowadzenia podatku, z którego skorzystać mogą, lecz nie muszą, mogą one tem samem, wprowadzając podatek, ograniczyć go w statucie do pewnego czasu. Ponieważ jednak statut, uchwalony przez Radę m. Dąbrowy Górniczej w dniu 29 grudnia 1923, zatwierdzony decyzją Ministerstwa Spraw Wewnętrznych z 21 marca 1924, żadnych ograniczeń co do czasu obowiązywania nie zawiera i ponieważ tenże statut nie został przed okresem względnie na okres budżetowy 1929/30 prawomocnie uchylony, przeto gmina m. Dąbrowy Górniczej miała prawo do pobrania we wspomnianym okresie, na zasadzie tegoż statutu, podatku od kopalń węgla.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

372.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Kwestjonowanie wymiaru w razie uwzględnienia przy obliczeniu deficytu wydatków nadzwyczajnych.

Płatnikowi przysługuje prawo podnoszenia przeciw wymiarowi podatku wyrównawczego zarzutów, jeśli przy obliczeniu deficytu, na którego pokrycie służyć ma dochód z tego podatku, uwzględniono wbrew przepisowi art. 2 ust. 1 ustawy z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. wydatki nadzwyczajne, — mimo że deficyt opiera się na budżecie gminy, zatwierdzonym przez właściwą władzę nadzorczą. (Teza).

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1933 l. rej. 9742/31 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Janowie Lubelskim w przedmiocie wymiaru podatku wyrównawczego za r. 1931/32 na rzecz gminy Kawęczyn.

Maurycy Zamoyski w Klemensowie wniósł od wymiaru podatku wyrównawczego za r. 1931/32 na rzecz gminy Kawęczyn w kwocie 8.220,62 zł odwołanie, w którem, zwalczając wymiar, dowodził, że ogólna suma podatku wyrównawczego nie może przewyższać deficytu budżetowego, wynikającego z zestawienia dochodów i wydatków zwyczajnych, tymczasem budżet gminy Kawęczyn na r. 1931/32 zawiera pozycje wydatków, których gmina przy budżecie deficytowym nie ma obowiązku pokrywać, jak np. zasiłek dla Związku strzeleckiego w kwocie 550 zł, wpłatę na kapitał zakładowy gminnej Kasy Pożyczkowej, należącą do kategorji wydatków nadzwyczajnych, w kwocie 1.000 zł, wydatek na straż ogniową w kwocie 3.000 zł, składki na cele dobroczynne w kwocie 465 zł i wydatek nadzwyczajny na pokrycie kosztów założenia rejestrów meldunkowych i na budowę budynku szkolnego w kwocie 5.000 zł. Po potrąceniu powyższych wydatków od ogólnej kwoty podatku wyrównawczego 45.970 zł, przypadającej do podziału między poszczególnych płatników, kwota ta ulegnie zmniejszeniu do 35.055 zł, a wślad za tem winien również ulec zmniejszeniu wymierzony podatek z kwoty 8.220,62 zł do kwoty 6.254,76 zł.

Wydział Powiatowy w Janowie Lubelskim decyzją z 27 sierpnia 1931 odwołania płatnika nie uwzględnił, zaznaczając w motywach z powołaniem się na § 53 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust., że zarzuty co do budżetu mogły być wnoszone przed jego uchwaleniem.

Powyższa decyzja Wydziału Powiatowego stanowi przedmiot skargi do NTA, w której płatnik powtarza zarzuty odwołania.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący zwalcza wymiar, wychodząc z założenia, że deficyt w budżecie, powstały z zestawienia dochodów i wydatków danej gminy, nie może być pokryty w całości z wpływów podatku wyrównawczego, jeśli w tych wydatkach mieszczą się takie, których gmina nie ma obowiązku pokrywać, oraz wydatki nadzwyczajne, przyczem powołuje się na przepis art. 2 ust. 1 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich poz. 172 Dz. Ust., w myśl którego ogólna suma tego podatku nie może przewyższać deficytu, wynikającego z zestawienia dochodów i wydatków zwyczajnych gminy pomimo wykorzystania w pełni wszystkich źródeł dochodowych, przewidzianych w ustawie z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Z powyższego wynika, iż płatnik zwalcza legalność wymiaru wyłącznie pod kątem widzenia powołanej wyżej ustawy o samoistnym podatku wyrównawczym. Władza natomiast, nie przecząc w zaskarżonej decyzji, iż wydatki, wymienione w odwołaniu, zostały uwzględnione przy obliczeniu deficytu budżetowego gminy, zajęła stanowisko, że kwestja, o którą w danym wypadku chodzi, dotyczy budżetu, a zarzuty przeciw budżetowi mogły być wnoszone przed jego uchwaleniem. Władza zatem, jak widać z uzasadnienia zaskarżonej decyzji, wyszła z założenia, że skoro, jak w danym wypadku, pewien dochód zamieszczony został w budżecie gminy, to prawo strony do wnoszenia zarzutów przeciw danej pozycji budżetu mogło być zrealizowane tylko przed jego uchwaleniem.

To stanowisko władzy w rozpoznawanej sprawie nie jest trafne, w szczególności nie da się ono pogodzić z istotą budżetu. Budżet bowiem nie stwarza żadnych norm prawnych w znaczeniu materjalnem, t. zn. z samego budżetu nie można wywodzić żadnych praw ani obowiązków w stosunku do osób trzecich. Tytułem, na zasadzie którego pobierany jest pewien dochód, przewidziany w budżecie, nie jest bynajmniej tenże budżet, lecz obowiązujące poza budżetem ustawy, uchwalone przez związki samorządowe statuty, umowy, o ile chodzi o dochody prywatno - prawne i t. p. Sam więc budżet, jako taki, nie stwarza tytułu prawnego do pobierania dochodów, ani też nie może niczego zmienić w istniejących tytułach. Dochód przez wstawienie go do budżetu nie odrywa się bynajmniej od swej podstawy prawnej, toteż jego zasadność względnie legalność winna być oceniana wyłącznie pod kątem widzenia tej podstawy, t. j. ustawy, statutu i t. p. To samo odnosi się oczywiście także do wydatków, które przez sposób, w jaki zostały uwzględnione w budżecie, nie tracą swego charakteru.

Powoływanie się, jak to czyni pozwana władza, na budżet nie jest trafne, albowiem § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17

czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. w ustępie 2 przyznaje wprawdzie zainteresowanym prawo podnoszenia zarzutów i spostrzeżeń co do preliminarza budżetowego, lecz nie nakłada na władze bynajmniej obowiązku wydawania na skutek tych zarzutów i spostrzeżeń decyzyj, przeciw którym przysługiwałyby zainteresowanym środki prawne w toku instancyj, zatem z mocy tego przepisu osoby zainteresowane nie mają możności bronienia swych praw w toku postępowania administracyjnego.

Jeśli tedy ustawa z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym, odmiennie od poprzedniej ustawy z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust., zawiera postanowienie, iż suma ogólna tego podatku nie może przewyższać deficytu, wynikającego z zestawienia dochodów i wydatków zwyczajnych, to wymiar podatku wbrew temu przepisowi jest nielegalny, a prawo strony do zwalczania takiego nielegalnego wymiaru nie może bynajmniej gasnąć przez to, że suma dochodu z tegoż podatku została wstawiona do budżetu, albowiem, w myśl powyższych wyjaśnień, podstawę pobierania omawianego podatku stanowi ustawa o podatku wyrównawczym, nie budżet, który z istoty swej jest tylko planem gospodarki finansowej danego związku komunalnego. Skoro w rozpoznawanej sprawie pozwana władza, przy obliczeniu sumy deficytu, wbrew wyraźnemu brzmieniu art. 2 ust. 1 powołanej wyżej ustawy, uwzględniła również takie wydatki, które w myśl § 5 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. oraz § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. są wydatkami nadzwyczajnemi, jak dotacja na kapitał zakładowy gminnej Kasy Pożyczkowej oraz wydatek na budowę szkoły, i sumę tę przyjęła do podziału między poszczególnych płatników podatków od gruntów, przemysłu i handlu oraz budynków, to dokonany w ten sposób wymiar jest oczywiście niezgodny z powołanym przepisem ustawy.

Natomiast zarzut skargi, iż gmina w wydatkach zwyczajnych uwzględniła takie, jak subsydjum dla Związku strzeleckiego oraz składki na cele dobroczynne, chociaż nie miała obowiązku pokrywania ich, wypływającego z konkretnego przepisu ustawowego, nie może uzasadnić ani obrazy prawa, ani też wadliwości postępowania.

Ocena bowiem, czy dany wydatek ma być wstawiony do budżetu ze względu na konieczność zaspokojenia pewnych potrzeb związku czy to gospodarczych, czy społecznych, czy też kulturalnych, albo też ze względu na istniejący zwyczaj (np. składki na cele dobroczynne), należy do reprezentacji odnośnego związku samorządowego i kwestja ta może być rozważana tylko przy układaniu budżetu.

Z podanych powyżej powodów NTA uznał zaskarżoną decyzję za niezgodną z ustawą i orzekł jej uchylenie.

Wyrok powyższy rozstrzyga zagadnienie, które w formie bardziej ogólnej da się wyrazić w pytaniu: Czy płatnik podatku wyrównawczego w odwołaniu od wymiaru tego podatku może kwestjonować legalność ogólnej sumy dochodu z wymienionego podatku, przewidzianej w zatwierdzonym budżecie gminy?

Odpowiedź na postawione pytanie wymaga przedewszystkiem przypomnienia treści § 2 ust. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne (poz. 522 Dz. Ust.), który głosi, że preliminarz budżetowy należy przynajmniej na 14 dni przed wniesieniem go pod obrady reprezentacji związku komunalnego wyłożyć na przeciąg jednego tygodnia, celem przeglądania i wnoszenia zarzutów i spostrzeżeń przez płatników danin komunalnych, których o tem należy zawiadomić publicznem ogłoszeniem.

Dopiero co przytoczony przepis posiada dla wspomnianych płatników danin komunalnych doniosłe znaczenie prawno-procesowe. Zapewnia on bowiem tym płatnikom w związku z postanowieniami rozporządzenia z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem (poz. 341 Dz. Ust.) udział w postępowaniu administracyjnem, zmierzającem do ustalenia budżetu gminy, w charakterze stron, dając im możność zapoznania się z treścią budżetu oraz zgłoszenia swych spostrzeżeń i zarzutów odnośnie do tego budżetu. W ten sposób staje się zadość obowiązującym w postępowaniu administracyjnem zasadom: dania stronom możności zapoznania się ze sprawą oraz złożenia potrzebnych oświadczeń.

Jakkolwiek obowiązujące prawo budżetowe, a w szczególności wymieniony wyżej § 2 ust. 2 i 3 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 nic nie mówi o tem, jaki skutek prawny ma wniesienie zarzutów i spostrzeżeń w stosunku do budżetu, zdaje się przecież nie ulegać wątpliwości, że powodują one obowiązek rozważenia ich przez organ stanowiący gminy przy uchwalaniu budżetu. Przemawia za tem w każdym razie logika tego przepisu. Czy powstaje także obowiązek wydawania decyzyj, przeciw którym płatnikom danin komunalnych przysługiwałyby środki prawne, z omawianego przepisu nie wynika. Zapatrywaniu takiemu dał też wyraz w powyższym wyroku NTA. Za obowiązkiem takim przemawiają jednakże przepisy rozporządzenia o post. admin. w dziale XI, wkładając na władze obowiązek załatwiania spraw — z wyjątkiem przewidzianych w art. 71. Za słusznością takiego poglądu przemawia zwłaszcza fakt, że, jak to już wyżej zaznaczono, płatnicy danin komunalnych, występujący z zarzutami, biorą udział w postępowaniu w charakterze stron, które w myśl art. 70 cyt. rozporządzenia w razie niezałatwienia sprawy w terminie bliżej tam wskazanym mają prawo żądać przekazania sprawy do instancji wyższej celem jej załatwienia.

Zkolei należy przejść do rozważenia konkretnej sprawy odwołania od wymiaru podatku wyrównawczego w związku z zajętem w decyzji Wydziału Powiatowego w Janowie Lubelskim stanowiskiem, że w odwołaniu od takiego wymiaru strona nie może podnosić zarzutów przeciw zamieszczonej w budżecie pozycji dochodu budżetowego dlatego, że zarzuty takie mogą być wnoszone tylko przed uchwaleniem budżetu.

Słusznie wyrok NTA podnosi, że ten motyw odmownej decyzji nie jest trafny. Nie jest on jednak trafny, czego NTA nie podniósł, przedewszystkiem z tego powodu, że nie znajduje uzasadnienia ani w obowiązujących przepisach prawa budżetowego, ani w obowiązującem postępowaniu administracyjnem. Wprawdzie w art. 47 ust. 2 rozporządzenia o post. admin. jest mowa o nieprzyjmowaniu żądań, wniosków

i zarzutów, które nie zostały zgłoszone w terminie bliżej tam określonym, jednakże przepis ten dotyczy przypadków przeprowadzania rozpraw ustnych, w następstwie czego przepis art. 85 ust. 2 lit. a) rozporządzenia o post. admin. w omawianym przypadku nie mógłby mieć zastosowania. Przytoczony motyw Wydziału Powiatowego nie może być uznany za trafny także z tego powodu, że przedmiotem omawianego odwołania jest indywidualny wymiar podatku wyrównawczego, który nie stanowi pozycji dochodowej budżetu. Wprawdzie odwołujący się kwestjonuje legalność ogólnej sumy dochodu z podatku wyrównawczego w budżecie, ale czyni to jedynie pod kątem widzenia prawidłowości indywidualnego wymiaru, któryto wymiar według ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym (poz. 172 Dz. Ust.) uzależniony jest ściśle od prawidłowego ustalenia ogólnej sumy tego podatku.

Władysław Weissbrod

373.

KASY CHORYCH.

Ubezpieczenie djaków i pałamarzy.

Djak i pałamarz, pełniący swe funkcje nie na podstawie stosunku służbowego, nie podlegają obowiązkowemu ubezpieczeniu na wypadek choroby.

Wyrok NTA z 13 września 1932 l. rej. 5303/30 w sprawie Powiatowej Kasy Chorych w Żółkwi przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek choroby gr.-kat. djaków i pałamarzy.

Skarżąca Kasa podnosi zarzut, że wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy z przeprowadzonych dochodzeń wynika, iż wymienione na wstępie osoby pełniły funkcje djaków względnie pałamarzy na podstawie stosunku służbowego do proboszczów odnośnych cerkwi i za wynagrodzeniem pobieranem wprawdzie nie od służbodawcy, lecz od osób trzecich, co jednak wobec przepisu art. 19 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. jest bez istotnego znaczenia dla stosunku służbowego, że zatem osoby te podlegają obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby na zasadzie art. 3 cyt. ustawy.

NTA zaznacza, że cechą charakterystyczną stosunku służbowego względnie umowy służbowej (o usługi) jest obowiązek pełnienia usług dla osoby drugiej (służbodawcy) według jej dyspozycji (§ 1151 austr. kod. cyw.). Decydujące znaczenie dla kwestji, czy wymienione na wstępie osoby zatrudnione były w odnośnych cerkwiach na podstawie stosunku służbowego i podlegały obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby, posiada zatem ustalenie, czy osoby te były obowiązane do stałego pełnienia swych czynności i czy czynności te podpadają pod pojęcie usług spełnianych dla proboszczów tych cerkwi, jako służbodawców według ich dyspozycyj.

Otóż ze znajdujących się w aktach sprawy sprawozdań organów policyjnych i gminnych i protokólarnych zeznań stron wynika: że Mykieta M., właściciel 13-morgowego gospodarstwa rolnego, z którego się utrzymuje, spełniał w czasie od 1 stycznia 1924 do 31 grudnia 1926 funkcje djaka w cerkwi w Zameczku w niedziele i święta i przy chrzcinach, ślubach i pogrzebach dobrowolnie z pobudek religijnych, bez żadnego wynagrodzenia, nie zaś na podstawie umowy z proboszczem względnie komitetem parafjalnym i że otrzymywał „za stratę czasu" od parafjan szczupłą zapłatę; że Seń W., zmarły w r. 1929, i Mikołaj K., mając własne utrzymanie, spełniali swe funkcje w cerkwi w Artasowie w niedziele i święta i podczas nabożeństwa dobrowolnie i zupełnie bezpłatnie, a od parafjan otrzymywali bardzo drobne datki; że wreszcie Paweł S. i Łuć B., gospodarze rolni, a ostatni także sekretarz gminny, pełnili funkcje cerkiewne w Krechowie w niedziele i święta jedynie z poczucia religijnego bez żadnej umowy, a przy ślubach, pogrzebach i t. p. na żądanie stron za wynagrodzeniem „za stratę czasu".

W rekursach swych od orzeczeń Kasy Chorych i Starostwa w żółkwi gr.-kat. proboszczowie w Zameczku, Artasowie i Krechowie zaprzeczali, aby wymienieni pozostawali do nich w jakimkolwiek stosunku służbowym i aby ich można uważać za służbodawców, obowiązanych do ponoszenia składek ubezpieczeniowych.

Z powyższych ustaleń nie wynika, aby wymienione na wstępie osoby były prawnie zobowiązane wobec proboszczów do stałego pełnienia czynności djaka względnie pałamarza. Również i czynności te, o ile mogłyby przy chrzcinach, ślubach, pogrzebach i t. p. być uważane za usługi świadczone osobom interesowanym i przez nie wynagradzane, to spełniane podczas nabożeństwa w niedziele i święta posiadają raczej charakter czynności wchodzących w zakres obrządku religijnego, a nie usług spełnianych dla proboszczów jako służbodawców. Jeżeli zatem na podstawie powyższych ustaleń pozwana władza uznała, że wymienione na wstępie osoby nie były zatrudnione w odnośnych cerkwiach na podstawie stosunku służbowego z proboszczem i że wobec tego nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby, to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć zarzuconej mylnej oceny prawnej stanu faktycznego.

Skargę należało zatem oddalić, jako nieuzasadnioną.

374.

KASY CHORYCH.

Ubezpieczenie organistów i kościelnych.

Paragraf 12 ustawy z 15 sierpnia 1866 względnie z 16 kwietnia 1896 w brzmieniu ustalonem ustawą z 20 sierpnia 1905 (gal. Dz. Ust. Kraj. Nr. 100) nie uprawnia do przyjęcia, że służba kościelna w parafiach katolickich zatrudniana jest na rachunek i ryzyko proboszcza, a tem samem do przyjęcia, że proboszcz osobiście jest pracodawcą tejże służby i jako taki ma płacić za nią składki za ubezpieczenie na wypadek choroby w myśl ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 25 kwietnia 1933 l. rej. 3901/31 w sprawie Ks. Józefa Ślazyka w Wielopolu Skrzyńskiem przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie ubezpieczenia organisty i kościelnego.

...Stwierdzić przedewszystkiem należy, że osoba, przyjmująca osoby inne do pracy, a nawet kierująca ich pracą, przez to samo jeszcze nie staje się ich pracodawcą. W ustawie o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. nie określono istoty pojęcia pracodawcy. Przyjąć wobec tego należy, że prawodawca ma w tej ustawie na myśli pracodawców w znaczeniu zwyczajnem, a zatem osoby, które na swój rachunek i na swoje ryzyko zatrudniają pracowników. Obojętne jest przy tem, czy dana osoba sama przyjmuje pracowników i kieruje ich pracą, czy też działa za pośrednictwem swoich zastępców względnie pełnomocników. Skarżący mógłby być wobec tego osobiście uważany za pracodawcę organisty i kościelnego tylko w tym razie, gdyby pracownicy ci byli zatrudnieni na jego rachunek i ryzyko. Do uznania, że ten warunek jest spełniony, brak jednak podstawy. W szczególności nie mogą być w tym względzie za podstawę uważane postanowienia § 12 ustawy z 15 sierpnia 1866 (gal. Dz. Ust. Kraj. Nr. 28) względnie ustawy z 16 kwietnia 1896 (gal. Dz. Ust. Kraj. Nr. 25) w brzmieniu ustalonem powołaną w zaskarżonem orzeczeniu ustawą z 20 sierpnia 1905, ponieważ w tych postanowieniach określono dla wydatków na utrzymanie sług kościelnych źródła specjalne, odrębne od prywatnego majątku proboszcza.

Gdy zaś skarżącego zobowiązano osobiście do płacenia składek ubezpieczeniowych, należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

375.

KASY CHORYCH.

Ubezpieczenie służby kościelnej.

Proboszcz katolicki odpowiada osobiście wobec Kasy Chorych za składki za ubezpieczenie służby kościelnej na wypadek choroby.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 1) SN z 9 marca i 7 kwietnia 1933 C. I. 2821/32 w sprawie ks. Franciszka Giergielewicza przeciw Powiatowej Kasie Chorych w Płocku o zwolnienie od uiszczenia składek ubezpieczeniowych.

Zważywszy:

że ks. Franciszek Giergielewicz, proboszcz rzymsko-katolickiej parafji w Radziwiu, wystąpił przeciwko Powiatowej Kasie Chorych w Płocku z powództwem, w którego konkluzji żądał uchylenia orzeczenia Kasy Chorych w przedmiocie wyegzekwowania od powoda tytułem składek za służbę kościelną sumy 1.255 zł 53 gr i uznania, że za składki powyższe winna odpowiadać parafja, a nie powód;

że Sąd Okręgowy powództwo oddalił, a Sąd Apelacyjny, do którego powód wniósł skargę apelacyjną, wyrok pierwszej instancji zatwierdził;

że w skardze kasacyjnej powód żąda uchylenia zaskarżonego wyroku, zarzucając Sądowi, że: 1) z obrazą art. 339 i 711 U. P. C. nie rozstrzygnęły twierdząco zasadnicze zagadnienie, wynikające w niniejbę kościelną może być skierowana do majątku osobistego proboszcza parafji; 2) z obrazą art. 711 i 815 U. P. C. oparł wyrokowanie na orzeczeniu SN Nr. 174/27, które nie obejmowało zagadnienia, wynikającego w sprawie niniejszej, czy proboszcz odpowiada z osobistego majątku za składki za służbę kościelną do Kasy Chorych, lecz jedynie wyjaśniło, że służba kościelna jest związana z proboszczem stosunkiem służbowym;

że pierwszy zarzut skargi kasacyjnej jest bezpodstawny, Sądy bowiem obu instancyj, oddalając powództwo, którego konkluzja zawierała żądanie uznania, że nie powód osobiście, lecz parafja odpowiada za składki ubezpieczeniowe za służbę kościelną, tem samem rozstrzygnęły twierdząco zasadnicze zagadnienie, wynikające w niniejszej sprawie, czy egzekucja w poszukiwaniu tych składek może być skierowana do osobistego majątku proboszcza;

że niesłuszny jest również i drugi zarzut skargi kasacyjnej, w powołanem bowiem przez Sądy obu instancyj orzeczeniu SN wypowiedział się nietylko co do tego, że służba kościelna w zasadzie podlega przymusowi ubezpieczenia na wypadek choroby, lecz jedno-

cześnie wyjaśnił, że proboszcz musi być poczytany za pracodawcę służby kościelnej, obowiązanego do zgłaszania tejże służby do ubezpieczenia na wypadek choroby; z powyższego wynika, że nie parafja, lecz proboszcz jest pracodawcą służby kościelnej, która pozostaje w zależności służbowej w stosunku do niego i jest mu całkowicie podporządkowana;

że jako pracodawca służby kościelnej, powód odpowiada wobec Kasy Chorych osobiście za składki, przypadające od tej służby z tytułu ubezpieczenia na wypadek choroby (art. 15, 47 i 52 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust.);

z tych zasad SN skargę kasacyjną oddala.

Orzekanie w sprawie obowiązku płacenia składek w celu ubezpieczenia na wypadek choroby powierzone zostało w pierwszej instancji Zarządom Kas Chorych (art. 76 p. 1 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby). Instancjami apelacyjnemi dla skarg przeciwko orzeczeniom Zarządu Kasy Chorych, wydanym w zakresie przepisów art. 76, miały się stać organa sądowe Urzędu Ubezpieczeń Społecznych od chwili ich utworzenia (art. 85). Aż do tego czasu ustawa powierzyła wykonywanie czynności instancyj odwoławczych: w b. zaborze rosyjskim sądom powszechnym, w b. zaborze austrjackim władzom administracyjno-politycznym, a w b. zaborze pruskim istniejącym tamże Urzędom Ubezpieczeń (art. 106). To niejednolite unormowanie władz postępowania odwoławczego i konkurencyjna właściwość władz różnolitych nie pozostały bez wpływu na orzecznictwo co do obowiązku płacenia składek, jak na to wskazuje przypadek niniejszy w zestawieniu z orzecznictwem NTA.

Przypadek niniejszy dotyczy kwestji osobistej odpowiedzialności proboszcza za składki ubezpieczeniowe w odniesieniu do służby kościelnej (t. j. organistów, kościelnych i t. p.). Zarządy Kas Chorych stoją na stanowisku, jakoby służba kościelna pozostawała w przewidzianym w art. 3 cyt. ustawy osobistym stosunku roboczym lub służbowym do proboszcza i jakoby proboszcz był w myśl art. 19 tej ustawy osobiście odpowiedzialny za opłacanie od służby kościelnej części składek (art. 47) od całego jej zarobku, t. j. nietylko od uposażenia służbowego, lecz i od świadczeń, otrzymywanych przez tę służbę od osób innych, o ile udzielanie takich świadczeń jest w zwyczaju i wpływa na wysokość wynagrodzenia. Na obszarze b. zaboru austrjackiego takiego stanowiska Zarządu Kasy Chorych nie podzielił ani Urząd Wojewódzki, ani NTA (p. orzeczenia z 13 września 1932 l. rej. 5303/30 i z 25 kwietnia 1933 l. rej. 3901/31) (OPA, II, 373 i 374). W przeciwieństwie do poglądu prawnego NTA Izba Cywilna dla spraw byłego zaboru rosyjskiego w SN stoi od szeregu lat stale na stanowisku, że służba kościelna podlega przymusowemu obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby i że proboszcz jest osobiście odpowiedzialny wobec Kasy Chorych za składki ubezpieczeniowe tej służby. W swem podstawowem orzeczeniu z 7 grudnia 1927 C. I. 1326/27, ogłoszonem w Zbiorze urzędowym za rok 1927 Nr. 174, Izba I SN wyszła z założenia, że służba kościelna pełni swe obowiązki na podstawie umowy najmu pracy, zawartej z proboszczem, że obojętną jest rzeczą, iż służba ta nie pobiera żadnego wynagrodzenia od proboszcza, a uposażeniem jej są opłaty i datki, uiszczane jej bezpośrednio przez parafjan, lub zboże w naturze, pochodzące z t. zw. zsypki, składanej w określonej przez zebranie parafjan ilości od każdej morgi podatkowej, albowiem służba kościelna pozostaje w stosunku zależności od

proboszcza i jest mu całkowicie podporządkowana, że zatem w tym stanie rzeczy proboszcz musi być poczytany za pracodawcę służby kościelnej i odpowiada osobiście za jej zgłaszanie do ubezpieczenia na wypadek choroby (art. 15) oraz za uiszczanie składek stosownie do przepisów ustawy (art. 47 i 52).

Wobec tej rozbieżności pomiędzy orzecznictwem Izby I SN a orzecznictwem NTA godzi się — w dążeniu do ujednostajnienia wykładni ustawy obowiązującej na całym obszarze Rzeczypospolitej — zwrócić uwagę na niektóre momenty, nie rozpatrywane w orzeczeniu tej Izby, mimo że one dla wyniku sprawy mają i powinny mieć wpływ rozstrzygający. Okoliczność, że umowę służbową ze służbą kościelną zawiera proboszcz i że służba kościelna jest mu podporządkowana, nie może być decydująca. Wszak także umowę służbową z państwowymi pracownikami kontraktowymi zawiera zwierzchnik urzędu i są mu oni służbowo podporządkowani, niemniej on jest obowiązany zgłosić ich do ubezpieczenia na wypadek choroby, jednak nikomu nie przyszło dotąd na myśl czynić zwierzchnika urzędu osobiście odpowiedzialnym za składki ubezpieczeniowe tych pracowników. Odpowiada za nie tylko Skarb Państwa, któregoto osoby prawnej są oni pracownikami. Tak samo proboszcz, zawierając umowę służbową ze służbą kościelną, nie działa w interesie osobistym, ani własnym, lecz jako duszpasterz kościoła, przy którym dla sprawowania służby Bożej został ustanowiony. Działa on jedynie w interesie należytego wykonywania tejże służby Bożej. Czynności organisty oraz śpiewaków kościelnych polegają przecież głównie na graniu i śpiewaniu podczas mszy świętej i innych obrzędów religijnych, czynności kościelnego na utrzymywaniu porządku i czystości w kościele i dzwonnicy. Żadna z tych osób nie jest ustanowiona przy kościele celem pełnienia jakichkolwiek osobistych posług na rzecz proboszcza, lecz jedynie dla spraw kultu religijnego. Uposażenia służbowe w przypadkach, gdy je osoby te od władz kościelnych otrzymują, nie pochodzą też z osobistego majątku proboszcza ani nie obarczają jego majątku i dochodów, lecz pochodzą z dochodów kościoła; albo są im wypłacane datki przez parafjan, korzystających z usług tych osób. Organiści, kościelni oraz śpiewacy mogą więc tak ze względu na swe czynności służbowe, jak i ze względu na sposób ich wynagradzania być uważani tylko za służbę k o ś c i o ł a, a nie za osobistą służbę proboszcza. Kościół zaś katolicki jest według przepisów prawa kanonicznego (kanon 1495 § 2) jedną z osób moralnych, „które władza kościelna ustanowiła jako osoby prawnicze i które mają prawo, podług prawidła świętych kanonów, dobra doczesne nabywać, posiadać i zarządzać". Przepis ten prawa kanonicznego o osobowości prawnej kościoła katolickiego jest na zasadzie art. XVI konkordatu (poz. 501/25 Dz. Ust.) prawem, obowiązującem także na ziemiach Rzeczypospolitej, winien być przeto ściśle stosowany. Za składki ubezpieczeniowe służby kościelnej odpowiada więc kościół jako samoistna osoba prawna swym majątkiem i swemi dochodami, a uiszczać je ma proboszcz jako zawiadowca kościoła, zatem też nie z majątku własnego, lecz z dochodów kościoła.

Na takiem samem stanowisku stanęła Izba III dla spraw cywilnych b. zaboru austrjackiego w SN w orzeczeniu swem z 13 stycznia 1932 Rw. 2322/31 (OSP, XI, 191), i oddaliła skargę organisty o zapłatę jego uposażenia służbowego, skierowaną przeciwko proboszczowi osobiście, przyczem zaznaczyła, że organista, grając na organach i śpiewając w kościele, nie świadczył żadnych usług proboszczowi, lecz kościołowi, że więc umowa służbowa istnieć mogła tylko między organistą a kościołem jako osobą prawną, a nie między organistą a proboszczem osobiście.

Odpowiedzialność za składki ubezpieczeniowe dla służby kościelnej nie mogłaby obciążać parafji, o czem jest wzmianka w orzeczeniu Izby Cywilnej (s. 1) SN,

gdyż parafja (gmina) katolicka nie jest według prawa kanonicznego oraz świeckiego ani na ziemiach b. zaboru rosyjskiego, ani na ziemiach b. zaboru austrjackiego osobą prawną, nie może więc ponosić jakiejkolwiek odpowiedzialności majątkowej.

Dr. Włodzimierz Dbałowski

376.

KASY CHORYCH.

Spory ze stosunku służbowego między lekarzami a Zarządem Kasy Chorych — właściwość.

Z art. 106 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. nie wynika kompetencja władz administracji ogólnej w b. zaborze austrjackim do rozstrzygania odwołań od orzeczeń Komisji Pojednawczej, dotyczących sporów ze stosunku służbowego między lekarzami a Zarządem Kasy Chorych. (Teza).

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1933 l. rej. 3139/31 w sprawie Powiatowej Kasy Chorych w Drohobyczu przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie rozwiązania stosunku służbowego z Dr. M.

...Według przepisów ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., jak i rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 29 listopada 1930 poz. 635 Dz. Ust. oraz ustawy z 17 marca 1932 poz. 338 Dz. Ust., stosunek służbowy pracowników Kas Chorych, a zatem i lekarzy w nich zatrudnionych, jest stosunkiem prywatno-prawnym.

Art. 84 ustawy z 19 maja 1920 postanawia, że dla rozstrzygania w pierwszej instancji sporów pomiędzy Zarządami Kas a lekarzami Urząd Ubezpieczeń tworzy Komisje Pojednawcze w każdym okręgu kasowym.

Według art. 85 tejże ustawy, instancjami apelacyjnemi dla skarg przeciwko orzeczeniom Zarządu, wydawanym w zakresie art. 76, i Komisji Pojednawczej są organa sądowe Urzędu Ubezpieczeń Społecznych. Art. 106 ustawy (powołany w art. 85 ustawy) postanawia, że do czasu utworzenia specjalnych organów sądowych na ziemiach b. zaboru austrjackiego, o który w niniejszym wypadku chodzi, orzecznictwo w sprawach ubezpieczenia na wypadek choroby w zakresie, przewidzianym ustawą z 19 maja 1920, wykonywane będzie nadal przez odnośne władze administracyjno-polityczne. Władze administracyjne w b. zaborze austrjackim są zatem powołane do orzekania w toku instancyj tylko w sprawach, dotyczących ubezpieczenia na wypadek choroby, a więc w sprawach, dotyczących stosunków ubezpieczonych do Kas Chorych i w których Zarządy Kas orzekają w myśl art. 76 ustawy w pierwszej instancji. Do tych spraw nie należą jednak sprawy, doty-

czące stosunku służbowego pracowników, a zatem i lekarzy Kas Chorych, a także i spory, wynikłe na tem tle między pracownikami i Zarządem Kas Chorych, który w tych sporach nie jest organem orzekającym, lecz tylko pracodawcą, a zatem stroną.

Ustawa nie określa bliżej w art. 84, jakiego rodzaju spory między lekarzami a Zarządem Kasy Chorych rozstrzyga w I instancji Komisja Pojednawcza. Jeżeliby więc przyjąć, że ustawodawca miał na myśli wszelkie spory, a więc także wynikłe na tle prywatno-prawnego stosunku służbowego, to w każdym razie uznać należy, że aż do utworzenia przewidzianych w art. 85 ustawy specjalnych organów sądowych Urzędów Ubezpieczeń, w b. zaborze austrjackim instancjami apelacyjnemi od orzeczeń Komisyj Pojednawczych do spraw z lekarzami w kwestjach, dotyczących stosunku służbowego, nie są władze administracji ogólnej ani na zasadzie art. 106 ustawy z 19 maja 1920, ani na zasadzie rozporządzenia Prezydenta z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust. o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej.

A ponieważ w niniejszym wypadku władze administracyjne wdały się w charakterze instancyj odwoławczych w rozpatrywanie merytoryczne sporu, wynikłego między Dr. M. a skarżącą Kasą Chorych na tle rozwiązania stosunku służbowego, załatwionego w I instancji przez Komisję Pojednawczą, do czego w myśl powyższych wywodów nie były właściwe, i pozwana władza wydała w tej kwestji ostateczne formalne orzeczenie, a przez to ze szkodą skarżącej naruszyła formy postępowania administracyjnego, NTA, uwzględniając tę okoliczność z urzędu, uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

1) Art. 106 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., nie daje wyczerpującej odpowiedzi na pytanie, jakie władze i w jakim trybie rozstrzygają skargi na orzeczenia Komisyj Pojednawczych, wydane na zasadzie art. 84 ustawy w sporach między Zarządami Kas Chorych a lekarzami. W b. zaborze rosyjskim rozstrzygają te skargi na zasadzie pierwszego zdania art. 106 sądy powszechne w zwykłem postępowaniu procesowem (orzeczenia Nr. 116/27 i 211/30 Zbioru orzeczeń Izby I SN); natomiast co do pozostałych dwu b. zaborów sprawa jest wątpliwa. Normalny statut Kas Chorych, wydany przez Ministerstwo Pracy i O. S. na zasadzie art. 60 ustawy (Monitor Polski z 1920 r. Nr. 255—264) zdaje się uznawać i dla tych dwu b. zaborów kompetencję sądową (por. §§ 99 i 109 statutu); natomiast w reskryptach z 1927 r. (p. Frankowska, Ustawa o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby, Kraków, 1930, str. 217) wyjaśniło Ministerstwo, iż orzecznictwo to służy w b. zaborze austrjackim władzom administracji ogólnej. Na innem natomiast stanowisku stanął NTA w obecnym wyroku; opiera się przytem NTA na (bliżej nieumotywowanem) założeniu, iż art. 106, mówiąc o „orzecznictwie w sprawach ubezpieczenia na wypadek choroby w zakresie, przewidzianym niniejszą ustawą", ma na myśli jedynie orzecznictwo w sprawach, o których mówi art. 76; argument ten, sam dla siebie, nie

byłby może przekonywujący, znajduje jednak potwierdzenie w dalszem brzmieniu tego samego przepisu („wykonywane będzie nadal przez odnośne władze administracyjno - polityczne"), które wskazuje na to, iż zamiarem ustawy nie było stwarzanie nowych kompetencyj władz administracyjnych, lecz tylko utrzymanie w mocy właściwości dotychczasowej; stwierdzić zaś wypadnie, że wedle przepisów, obowiązujących w b. zaborze austrjackim przed wejściem tam w życie ustawy z 19 maja 1920 (§§ 19 i 41 ustawy z 30 marca 1888 Nr. 33 Dz. u. p. i §§ 6 f i 6 g tej ustawy w brzmieniu ustawy z 20 listopada 1917 Nr. 457 Dz. u. p.) władze administracyjne nie były powołane do orzekania w sporach Kas Chorych i lekarzy (orzecznictwo należało częściowo do specjalnych komisyj pojednawczych, a częściowo do umownych sądów polubownych, a w ich braku do sądów rozjemczych Zakładów Ubezpieczeń robotników od wypadków); podobnie nie były do tego powołane w b. zaborze pruskim Urzędy Ubezpieczeń, o których wspomina ten sam art. 106 (spory takie rozstrzygały sądy cywilne, względnie sądy polubowne, ustanowione w umowach zbiorowych — por. Siefart - Sitzler, Reichs - Versicherungs - Ordnung, Berlin, 1916, II, str. 291 i n. i 301).

2) NTA nie daje pozytywnej odpowiedzi na pytanie, jaka władza właściwa jest do rozstrzygania skarg na orzeczenia z art. 84. Odpowiedź na to pytanie jest trudna, tem bardziej, że (jak słusznie zaznacza NTA) ustawa nie określa wogóle, jakiego rodzaju spory objęte są art. 84; niewiadomo, czy chodzi tu tylko o spory Zarządów Kas Chorych z lekarzami o ustalenie warunków pracy (na coby może wskazywała nazwa Komisyj Pojednawczych), czy też także o spory z poszczególnymi lekarzami na tle wykonywania umowy (za czem przemawia ogólne brzmienie art. 84 i orzecznictwo sądowe — por. orzeczenia SN Nr. 116/27 i 211/30).

Ustalenie władzy i trybu dla tych skarg jest konieczne, inaczej bowiem wypadłoby dojść do wniosku, iż art. 84 wogóle nie może być stosowany na obszarze b. zaboru austrjackiego; niepodobna zaś uznać, że orzeczenia Komisyj Pojednawczych są na obszarze tego zaboru ostateczne, skoro sama ustawa za takie ich nie uważa.

Wychodząc z założenia, że spory, o które chodzi, są sporami cywilnemi, a przynajmniej za takie uznane zostały przez samą ustawę w art. 106 zdanie pierwsze („zachowuje swoją moc art. 1 U. P. C."), należałoby uznać sądy powszechne za właściwe do orzekania w tych sporach także dla b. zaboru austrjackiego; pozostałaby tylko kwestja wątpliwa, czy orzecznictwo oprzeć na § 599 austr. proc. cyw. (obecnie art. 507 k. p. c.) i zamknąć w granicach, zakreślonych tym przepisem (skarga o uchylenie wyroku sądu polubownego), czy też dopuścić w takiej postaci, jaka stosowana jest na obszarze b. zaboru rosyjskiego, t. j. w postaci zwykłego powództwa o uchylenie orzeczenia i rozstrzygnięcie sprawy. Mimo pewnych wątpliwości, należałoby, zd. m., przychylić się raczej do tej drugiej możliwości, przynajmniej o ile chodzi (jak właśnie w omawianym wypadku) o spory, które w zasadzie należą do zwyczajnej drogi prawa; można w szczególności uznać, iż zdanie pierwsze art. 106 — jakkolwiek powołuje się na podstawowy przepis jednej tylko, dzielnicowej, ustawy postępowania cywilnego — wyraża przecież zasadę ogólną, iż droga prawa dla sporów z art. 84 nie jest zupełnie wykluczona, a tylko uzależniona od uprzedniego rozstrzygnięcia sprawy w trybie specjalnym z art. 84; z chwilą, gdy warunkowi temu stało się zadość, normalna droga prawa stoi stronie otworem.

3) Rozważania powyższe miałyby znaczenie raczej historyczne, gdyby uznać, iż Komisje Pojednawcze z art. 84 zostały uchylone przepisami o reorganizacji Kas Chorych (rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 29 listopada 1930 poz. 635 i z 27 grudnia 1932 poz. 814 Dz. Ust.); tego zdania Bloch - Kopankiewicz, Kodeks pracy,

t. II, str. 328, a w związku z tem pozostaje może fakt, że nowy statut Kasy Chorych m. Warszawy, zatwierdzony przez Ministra Opieki Społ. (Monitor Polski z 1932 r. Nr. 58) nie przewiduje już tych Komisyj. Sądzę jednak, że taki wniosek byłby przedwczesny. Komisje Pojednawcze nie należą do władz Kasy (art. 61 ustawy z 19 maja 1920), tak, że reorganizacja tych władz niekoniecznie musiała dotknąć tych Komisyj, a klauzula derogacyjna art. 80 rozporządzenia z 29 listopada 1930 (która znosi tylko sprzeczne z tem rozporządzeniem przepisy ustawy z 19 maja 1920) również uchylenia art. 84 nie uzasadnia.

4) NTA, stwierdziwszy niekompetencję pozwanej władzy, uchylił orzeczenie na mocy art. 84 rozporządzenia o NTA z powodu wadliwego postępowania. Wydawałoby się właściwszem uchylić je jako niezgodne z ustawą (por. orzeczenie austr. Trybunału Adm. Budw. Nr. 7866 A; por. też przykładowo orzeczenia Nr. 928 i 1093 Zbioru wyroków NTA i OPA, II, 125). Przepisy bowiem o właściwości władz, stanowiące granicę uprawnień władzy, nie należą do dziedziny przepisów o postępowaniu, których naruszenie uzasadnia zastosowanie art. 84; odnosi się to zwłaszcza do norm prawnych, rozgraniczających sferę kompetencji władz administracyjnych i sądów. Orzeczenie, wydane z przekroczeniem tych norm, jest samo w sobie dotknięte prawną wadliwością, bez względu na to, czy przy jego wydaniu były zachowane zasady prawidłowego postępowania administracyjnego.

Dr. Stanisław Hillbricht

377.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Posiadanie kilku przedsiębiorstw, z których żadne nie zatrudnia powyżej 5 robotników.

Pracodawca, który posiada kilka przedsiębiorstw, lecz w żadnem z nich nie zatrudnia powyżej 5 robotników, nie jest na zasadzie art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. obowiązany do ubezpieczenia robotników na wypadek bezrobocia nawet w tym razie, gdy liczba zatrudnionych we wszystkich jego przedsiębiorstwach razem przekracza liczbę 5. (Teza).

Wyrok NTA z 31 maja 1933 l. rej. 2950/31 w sprawie Gminy m. Chodzieży przeciw Komisji Odwoławczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie ubezpieczenia robotników zakładów miejskich.

...Chodzi o ubezpieczenie robotników zatrudnionych w Chodzieży w miejskich zakładach, jak gazownia, rzeźnia, wodociągi, elektrownia. Według art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek bezrobocia podlegają robotnicy, pozostający w stosunku najmu pracy w wyszczególnionych w tym przepisie przedsiębiorstwach, o ile przedsiębiorstwa te zatrudniają powyżej 5 robotników. Władza pozwana stoi na stanowisku, że przy obliczeniu tej ilości zakłady poszczególnej gminy winny być traktowane łącznie

jako całość, o ile nie posiadają odrębnej osobowości prawnej, i że ten ostatni warunek co do zakładów miejskich w Chodzieży nie jest spełniony.

Skarżąca gmina uważa to stanowisko władzy pozwanej za niezgodne z wspomnianym wyżej art. 1, a zarazem podnosi, że jej gazownia zatrudnia 4 robotników, zaś wodociągi, rzeźnia i elektrownia po jednym oraz że każdy z tych zakładów jest samodzielnem przedsiębiorstwem, posiadającem własny budżet i poddanem jedynie ogólnemu nadzorowi Magistratu.

Powyższy zarzut niezgodności z art. 1 jest trafny.

Jak to bowiem okazuje się z tego przepisu, ustanowiony w nim obowiązek ubezpieczenia uzależniony jest nie od warunków dotyczących osoby pracodawcy, lecz od warunków dotyczących danego przedsiębiorstwa, a w szczególności od jego rodzaju i od ilości zatrudnionych w niem robotników. W rachubę wchodzi wobec tego nie ilość robotników zatrudnionych wogóle przez danego pracodawcę, lecz ilość robotników zatrudnionych w danem przedsiębiorstwie. W następstwie tego pracodawca, który posiada kilka przedsiębiorstw, lecz w żadnem z nich nie zatrudnia powyżej 5 robotników, nie jest obowiązany do ich ubezpieczenia nawet w tym razie, gdy liczba zatrudnionych we wszystkich jego przedsiębiorstwach razem przekracza liczbę 5. Zasady te mają zastosowanie również do samorządowych przedsiębiorstw i zakładów pracy. W ust. 2 art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 upoważniono Radę Ministrów do określenia w drodze rozporządzenia jedynie rodzajów przedsiębiorstw i zakładów państwowych i samorządowych oraz kategoryj zatrudnionych w nich robotników, które mają podlegać obowiązkowi ubezpieczenia. Upoważnienie to nie dotyczy zatem ilości robotników, stanowiącej według ust. 1 art. 1 jeden z warunków obowiązku ubezpieczenia. Warunku tego w wydanem na podstawie powyższego upoważnienia rozporządzeniu z 11 marca 1925 poz. 192 Dz. Ust., powołanem w zaskarżonem orzeczeniu, też i nie uchylono.

Gdy zaś władza pozwana oparła zaskarżone orzeczenie na odmiennych założeniach prawnych i nie twierdzi nawet, że skarżąca gmina zatrudnia w którymkolwiek ze swoich zakładów powyżej 5 robotników, należało uchylić to orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

378.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Rozmyślne przedstawienie lub potwierdzenie nieprawdziwych danych.

Art. 35 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia poz. 650 Dz. Ust. jest w stosunku do art. 264 k. k. z r. 1932 normą szczególną, wyłączającą stosowanie tego artykułu w wypadku przewidzianym w art. 35 ustawy z 18 lipca 1924.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 4 października 1932 II. 4 K. 547/32.

379.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Wyłączenia z art. 5 — swobodne uznanie[1]).

Zastosowanie i określenie obszaru wyłączeń z art. 5 ustawy z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej poz. 1/26 Dz. Ust. wogóle, a więc nie wyłączając wypadków, wyszczególnionych w ust. 1 art. 5 lub w ustępach a) i b), zależy od swobodnego uznania władzy.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1933 l. rej. 2078/31 w sprawie Ottona Schadowa w Niedamowie przeciw Ministrowi Reform Rolnych w przedmiocie wyłączeń z art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

...Zasadnicze zarzuty, jakie stawia skarżący, to są zarzuty rzekomej obrazy ust. 1 art. 5 oraz ust. a) i b) art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., której skarżący dopatruje się w tem,

1) że nie badano wcale, jakie są obszary, potrzebne niezbędnie do utrzymania w majątku skarżącego wytwórczości hodowlanej i nasiennej oraz wykazanej przez niego intensywnej produkcji, i władza pozwana nie pozostawiła mu obszarów, niezbędnych dla celów, wyłuszczonych w zdaniu pierwszem ust. 1 art. 5, oraz

---

[1]) Por. wyrok NTA z 29 grudnia 1932 l. rej. 150/31, OPA, II, 167.

2) że władza pozwana nie uwzględniła jego wniosku o wyłączenia z ust. a) i b) art. 5, jakkolwiek skarżący wykazał i udowodnił, że z tytułu posiadania gorzelni i płatkarni oraz uprawy buraków cukrowych przysługuje mu prawo do wyłączenia, oprócz zwolnionych już 550.47 ha, nadwyżki użytków o obszarze 230 ha.

Zarzutów powyższych Trybunał nie uznał za trafne. Już w wyroku z 22 maja 1931 l. rej. 3612/29 NTA orzekł i szczegółowo uzasadnił, że postanowienia, zawarte w ustępach a) i b) art. 5, nie są samoistnemi i odrębnemi przepisami, lecz tylko poddziałami, w których wyszczególnione są pewne specjalne rodzaje wypadków, objętych ogólnemi przepisami ust. 1 art. 5, oraz pewne maksymalne normy wyłączeń, zastosowalność zaś i określenie obszaru wyłączeń z art. 5 wogóle, a więc nie wyłączając wypadków, wyszczególnionych w ust. 1 art. 5 (wyrok NTA z 15 kwietnia 1930 l. rej. 4764/28) lub też w ustępach a) i b) art. 5, zależą od swobodnego uznania władzy. Skoro zaś wobec powyższego władza pozwana mogła wyłączeń z art. 5 ustawy wogóle nie stosować, a w niniejszym wypadku Minister Reform Rolnych po porozumieniu się z Ministrem Rolnictwa, uwzględniając częściowo wniosek skarżącego, wyłączył od obowiązku parcelacyjnego z majątku skarżącego 36 ha, to w takiem postępowaniu władzy nie można dopatrzeć się niezgodności z ustawą i obojętną jest rzeczą, czy wyłączenie to nastąpiło z mocy ust. 1 art. 5, czy z mocy ust. a) lub b) art. 5 oddzielnie, czy też z mocy powyższych przepisów razem wziętych.

Nieuzasadniony wobec tego jest i zarzut rzekomej wadliwości postępowania, której skarżący dopatruje się w tem, że nie ustalono w drodze odpowiednich dochodzeń, jaki obszar należy wyłączyć na zasadzie ust. 1 art. 5, a jaki na zasadzie ustępów a) lub b) art. 5 ustawy.

Za nieuzasadniony należy uznać i ostatni zarzut rzekomej wadliwości postępowania, polegać mający na tem, że władza pozwana nie obaliła niczem twierdzeń skarżącego o konieczności dokonania projektowanych przez niego wyłączeń, skoro bowiem wszystkie wyłączenia z art. 5 zależą od swobodnego uznania Ministra Reform Rolnych, to motywowanie stanowiska tegoż Ministra, jak również zwalczanie twierdzeń skarżącego należy uznać za zbędne, zwłaszcza że ust. 3 art. 5 wyraźnie głosi, że podania, dotyczące wyłączeń z art. 5, mogą być załatwiane odmownie bez podawania powodów; podniesiona zaś przez skarżącego okoliczność, iż może w innych majątkach wyłączono ponad normę, nie stanowi o legalności zaskarżonego orzeczenia.

Co do podniesionego na rozprawie przez zastępcę skarżącego zarzutu, że w trakcie uchwalania ustawy z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej skreślono w art. 5 wyrażenie o swobodnem uznaniu i że wobec tego władzy nie przysługuje prawo swobodnego uznania, NTA zauważa, że wykreślenie tego wyrażenia z projektu ustawy nie ma praktycznego znaczenia wobec pozostawienia przepisu o dopuszczalności odmowy bez podania powodów. Zbędność motywowania orzeczenia kryje w zupełności pełne swobodne uznanie, gdyż odmowne orzeczenie w takim wypadku nie mogłoby być skutecznie skarżone do Trybunału, który nie miałby możności ocenienia legalności tego orzeczenia, jako nie wymagającego motywów. że tak ujmuje tę kwestję najnowsze ustawodawstwo o postępowaniu administracyjnem, wynika z art. 75 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust., który zwalnia władzę od obowiązku motywowania odmownych decyzyj, podlegających swobodnemu uznaniu władzy.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Pytanie prawne, rozstrzygnięte w tym wyroku, stanowi jedno z najbardziej spornych zagadnień, powstających przy wykładni ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

Świadczy o tem m. i. chwiejność stanowiska NTA, który pierwotnie w wyroku z 15 kwietnia 1930 l. rej. 4764/28 ustalił, że wyłączenie z powodu uprawy ziemniaków i buraków cukrowych (punkty „a" i „b" cz. 1 art. 5 ustawy) „są w ustawie zgóry przewidziane pod pewnemi warunkami i w określonych rozmiarach, uznanie więc władzy w tym kierunku jest ograniczone", czego nie zmienia postanowienie cz. 3 tegoż artykułu, zwalniające Ministra Reform Rolnych od podania powodów odmownego załatwienia podań o wyłączenie z art. 5, „gdyż to postanowienie dotyczy tylko formy załatwienia, a nie jego treści". Następnie NTA zmienił zasadniczo swoje stanowisko i w wyroku z 22 maja 1931 l. rej. 3612/29 ustalił zasadę prawną, że zastosowanie wyłączeń z ustępów a) i b) art. 5 zależy od swobodnego uznania władzy. Na tem stanowisku stoi NTA również w wyroku obecnie omawianym.

Aczkolwiek można mieć wątpliwości, czy ostatnie stanowisko NTA odpowiada rzeczywistym intencjom ustawodawcy i jest trafne prawnie i życiowo, jednak stwierdzić należy z całą stanowczością, że winę w danym wypadku ponosi ustawodawca, który nie zdobył się przy uchwalaniu art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej na jasne i konsekwentne stanowisko. Omawiany artykuł w brzmieniu, uchwalonem w trzeciem czytaniu na posiedzeniu Sejmu 20 lipca 1925 (Druk Sejmowy Nr. 2084), nie zawierał żadnych sztywnych norm dla wyłączeń z tytułu uprawy ziemniaków lub buraków cukrowych, wyraźnie pozostawiał decyzję o istnieniu warunków uzasadniających wyłączenie swobodnemu uznaniu właściwych Ministrów, względnie Rady Ministrów, i upoważniał organa władzy wykonawczej do załatwiania podań o zastosowanie wyłączeń odmownie bez podania powodów. Brzmienie takie jasno i konsekwentnie pozostawiało regulowanie tych zagadnień swobodnemu uznaniu władzy wykonawczej. Podkomisja Senatu na wniosek senatorów Gruetzmachera i Steckiego wprowadziła sztywne normy dla wyłączeń z tytułu uprawy buraków cukrowych

i ziemniaków, a jednocześnie na wniosek autora tej glosy postanowiła w ustępie 3 art. 5 skreślić wyrazy „według swobodnego uznania”, zaś wyrazy „podania właścicieli” do: „bez podawania powodów“ zastąpić wyrazami „decyzje te powinny być uzasadnione i zakomunikowane petentowi na piśmie” (odbitka Senatu Nr. 346). Wszystkie te trzy poprawki zostały przyjęte przez większość połączonych Komisyj Gospodarstwa Społecznego, Skarbowo-Budżetowej i Prawniczej Senatu (odbitka Senatu Nr. 352). Otrzymane tą drogą brzmienie art. 5 było wręcz sprzeczne z brzmieniem sejmowem, ale również zupełnie jasne i konsekwentne: odrzucało swobodne uznanie władzy wykonawczej, a w konsekwencji poddawało decyzje tej władzy kontroli NTA w zakresie jego właściwości. W ostatecznem jednak brzmieniu ustawy utrzymały się tylko pierwsze dwie poprawki zaproponowane przez połączone Komisje Senatu, trzecia zaś upadła. W ten sposób ustawodawca, z jednej strony, wprowadził do ustawy mniej lub więcej sztywne normy dla wyłączeń z tytułu uprawy buraków i ziemniaków, ustalił dokładnie warunki tych wyłączeń, stworzył nie prawo władzy wykonawczej do wyłączenia, lecz jej obowiązek („nie podlegają obowiązkowi parcelacyjnemu”, „obszar, w art. 4 wskazany, ulega zwiększeniu”), skreślił ustęp o swobodnem uznaniu władzy wykonawczej przy decydowaniu kwestji wyłączeń, a z drugiej strony, utrzymał prawo tej władzy do nieuzasadniania decyzyj odmownych, przez co niewątpliwie utrudnił poważnie kontrolę NTA i dał podstawy do istotnych wątpliwości co do rzeczywistych intencyj ustawy.

Przy tym stanie rzeczy trudno się dziwić, że NTA zaniechał doszukiwania się intencji ustawodawcy i oparł się jedynie na literalnem brzmieniu ustawy. Wydaje się jednak, że to brzmienie, pomimo swej niedoskonałości i sprzeczności, nie uzasadnia dostatecznie ostatniego stanowiska NTA. Przedewszystkiem ustawa zwalnia władzę wykonawczą od podawania powodów wyłącznie decyzyj odmownych. Gdy więc władza wykonawcza stwierdza istnienie warunków uzasadniających zastosowanie wyłączeń z art. 5 do majątku quaestionis, nie jest już wolna od podania zasad i powodów wyłączenia, a więc powinna uzasadnić, dlaczego zezwala na wyłączenie takiego, a nie innego obszaru. Przy tem uzasadnieniu władza związana jest normami ustępów a) i b) cz. 1 art. 5, o ile nie zachodzi udowodniona okoliczność wyczerpania ogólnego kontyngensu wyłączeń, ustanowionego w cz. 2 art. 5. Dalej, wykładnia przepisu, zwalniającego od obowiązku uzasadniania decyzyj, zawartego w ustawie uchwalonej w r. 1925, przez oparcie się na zasadach późniejszego rozporządzenia o post. admin., wydanego w r. 1928, nasuwa wątpliwości co do trafności samych zasad wykładni prawa. Przed wydaniem rozporządzenia o post. admin., a więc w chwili uchwalenia ustawy o wykonaniu reformy rolnej, obowiązek władzy wykonawczej uzasadniania swych decyzyj nie był konsekwentnie ustawowo przeprowadzony. Brak uzasadnienia utrudnia, lecz nie uniemożliwia kontroli NTA w wypadkach, kiedy sprzeczność decyzji z przepisami ustawy wypływa z samej treści decyzji.

Kwestja zasadnicza jest tak dalece sporna, że nie należy tracić nadziei, iż NTA niejednokrotnie jeszcze zechce poddać analizie prawniczej przesłanki, na których została oparta uchwalona zasada prawna.

Bolesław Bielawski

380.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Wyłączenia z art. 5 — nałożenie obowiązku złożenia planu wyłączonych obszarów.

Uwarunkowanie orzeczenia, dotyczącego wyłączeń z art. 5 ustawy z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej poz. 1/26 Dz. Ust., złożeniem przez właściciela majątku planu wyłączonych obszarów nie jest sprzeczne z przepisami tej ustawy.

Wyrok NTA z 16 lutego 1933 l. rej. 7651/30 w sprawie Bogusława Kleszczyńskiego w Skrzeszowicach przeciw Ministrowi Reform Rolnych w przedmiocie wyłączeń z art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

...Przedewszystkiem należy zaznaczyć, że twierdzenie skarżącego, jakoby decyzja Ministra Reform Rolnych w części, dotyczącej złożenia przez właściciela majątku sporządzonego na jego koszt planu obszarów wyłączonych z mocy art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, nie była oparta na względach słuszności, jest już z tego powodu nieuzasadnione, że zobowiązania właściciela do złożenia planu wyłączonych z art. 5 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. obszarów, jak to zresztą słusznie wyjaśnia i władza pozwana w odpowiedzi na skargę, nie można traktować jako odrębne, samodzielne zarządzenie, lecz jedynie jako nierozerwalną część składową zasadniczego orzeczenia, określającego ogólny obszar wyłączeń, czyli jako warunek, od wykonania którego uzależnione są moc i ważność tegoż orzeczenia. Jakkolwiek bowiem orzeczenie to ustala ogólną przestrzeń wyłączeń z art. 5, to jednak bez bliższego określenia położenia i granic wyłączonych obszarów staje się niewykonalne, i to nietylko dla właściciela, lecz również dla władz ziemskich ze względu na przepisy ust. e) art. 2, cz. 1 art. 15, cz. 1 art. 19 i cz. 1 art. 21; skoro zaś w danym wypadku bliższe określenie położenia i granic podlegających wyłączeniu obszarów władza w interesie właściciela pozostawiła wzajemnemu porozumieniu Okręgowego Urzędu Ziemskiego z właścicielem majątku, to słuszne jest, by ten ostatni złożył plan tych obszarów.

Nieuzasadniony jest również zarzut skarżącego, że żądanie złożenia przez niego planu nie jest przewidziane żadnym przepisem prawnym, albowiem § 14 rozporządzenia Ministra Reform Rolnych z 7 grudnia 1926 poz. 66/27 Dz. Ust., na którym m. i. władza pozwana oparła swe orzeczenie, wyraźnie postanawia, że decyzje, dotyczące wyłączeń z art. 5, mogą być uwarunkowane złożeniem planu tych wyłączeń, nie można zaś twierdzić, by powołany przepis § 14 wychodził poza

ramy ustawy o wykonaniu reformy rolnej, skoro p. 3 art. 5 tejże ustawy przewiduje możność udzielania zwolnień z powyższego artykułu pod określonemi warunkami.

Wobec powyższego Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Za tezą, że decyzje, dotyczące wyłączeń z art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, mogą być uwarunkowane obowiązkiem złożenia przez właściciela planu tych wyłączeń sporządzonego na jego koszt, przemawia nadto analogja z art. 16 l. 4 wspomnianej ustawy. Przepis ten dotyczy wyłączeń z art. 4 i wyraźnie nakłada na właściciela obowiązek przedłożenia i poniesienia kosztów planu wydzielenia. Jeżeli zatem koszt ten spada na właściciela nawet w przypadku, kiedy wyłączenie wynika z ustawowego obowiązku władzy, to cóż dopiero tam, gdzie ono zależy od jej swobodnego ocenienia i udzielane bywa tylko na wniosek osoby interesowanej. Zgodne to jest zresztą także z ogólną zasadą ponoszenia kosztów postępowania administracyjnego, wynikającą z art. 105 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., która z uwagi na postanowienia tego rozporządzenia w art. 1 i 115 musi znaleźć — w braku odmiennych norm — zastosowanie także w postępowaniu przed urzędami podległemi Ministrowi Reform Rolnych.

A. Ohanowicz

381.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Parcelacja terenów leśnych.

Udzielenie zezwolenia na parcelację terenów leśnych pod warunkami, które zostaną ustalone przez Okręgowy Urząd Ziemski, nie narusza przepisów ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

Wyrok NTA z 15 maja 1933 l. rej. 1054/31 i 3219/31 w sprawie Franciszka Heydla w Beremianach przeciw Ministrowi Reform Rolnych w przedmiocie parcelacji gruntów leśnych.

...Skarżący zarzucił, że udzielenie zezwolenia na parcelację gruntów leśnych w orzeczeniu władzy pozwanej z 4 sierpnia 1930 pod warunkami, które zostaną ustalone przez Okręgowy Urząd Ziemski, nie znajduje uzasadnienia w przepisach ustawy o reformie rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. i że niedopuszczalne jest w myśl powyższych przepisów prawnych zatwierdzenie w późniejszem orzeczeniu władzy pozwanej z 21 lutego 1931 ustalonego przez Okręgowy Urząd Ziemski warunku, a mianowicie, że minimalny obszar działki, przypadającej na poszczególnego nabywcę, wynosić ma 5 ha.

Zarzutów skarżącego NTA nie uznał za trafne.

Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu z 4 sierpnia 1930 wypowiedziała, że ani ustawa z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej, ani też inne przepisy prawa nie zawierają zakazu parce-

lacji terenów leśnych, niepołączonej ze zmianą użytkowania tych terenów, i że przeto niema przeszkód prawnych do udzielenia skarżącemu zezwolenia na parcelację lasu o obszarze 121.8205 ha z pozostawieniem tego obszaru w kulturze leśnej. Jeśli więc władza zezwolenia takiego udzieliła, i to na wyraźne żądanie strony, która żądanie to uzasadniła chęcią zastosowania do parcelacji lasów zniżkowej 1% stawki opłaty aljenacyjnej, to miała władza również prawo zastosować i rygory, wynikające z ustawy o wykonaniu reformy rolnej. Nie można bowiem żądać zastosowania do pewnego wypadku jedynie pewnych, korzystnych dla petenta, części ustawy, bez zastosowania równocześnie innych postanowień tejże ustawy tylko dlatego, że są one dla petenta niekorzystne.

Dalszy zarzut skargi, polegający na tem, iż działki 5-hektarowe są zbyt duże, NTA pominął, jako odnoszący się do celowości, nie zaś do legalności zaskarżonego orzeczenia.

Z powyższych względów NTA obie skargi, jako nieuzasadnione, oddalił.

Zagadnieniem głównem w niniejszej sprawie jest, czy do parcelacji terenów leśnych mają zastosowanie przepisy Działu VI ustawy z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej. Jeżeli tak, to oczywiście wedle art. 65 zezwolenie „może zawierać zastrzeżenia co do sposobu i zasad prowadzenia parcelacji". NTA słusznie zajął stanowisko, że zezwolenie na parcelację jest tu potrzebne, jednakowoż uzasadnienie tego tylko wyraźnem żądaniem strony nie jest zbyt przekonujące. Samo żądanie strony nie może zastąpić ustawowego uzasadnienia aktu władzy o charakterze publiczno-prawnym. Za zapatrywaniem, że przepisy o parcelacji obejmują także tereny leśne, przemawiają silniejsze argumenty. Normy Działu VI ustawy o wykonaniu reformy rolnej odnoszą się wogóle do wszelkiej parcelacji bez względu na to, czy dotyczy ona zapasu ziemi z Działu I, czy jakichkolwiek innych nieruchomości ziemskich. Wskazuje na to już art. 46 l. 2, który mówi o „wszelkiej parcelacji", a nadto art. 16 l. 6, wyraźnie zastrzegający, iż wyłączonym obszarem może właściciel rozporządzać bez żadnych ograniczeń, z zachowaniem jednak postanowień Działu VI, t. j. przepisów o parcelacji.

A. Ohanowicz

382.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Dowody na istnienie serwitutów.

Przepis art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 poz. 75 Dz. Ust. należy rozumieć w ten sposób, że za podstawę do stwierdzenia istnienia służebności należy brać akt nadawczy, a dopiero w razie zaginięcia aktu nadawczego fakt istnienia wpisu służebnościowego może być udowadniany zapomocą innych dokumentów urzędowych. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 11 kwietnia 1932 l. rej. 2416/30 w sprawie Gromady wsi Oderady (gm. Czarnków, pow. łucki) przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie zniesienia służebności.

383.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Prawo skargi. Nierównomierność w podziale świadczeń drogowych.

1) Prawo skargi kasacyjnej istnieje tylko wówczas, gdy naruszenie praw skarżącego lub obciążenie obowiązkiem bez podstawy prawnej już nastąpiło.

2) Samo twierdzenie, że rozkład świadczeń drogowych w naturze nastąpił nierównomiernie, bez wskazania, że ta nierównomierność spowodowała nadmierne obciążenie obowiązanego do tych świadczeń, nie uzasadnia jeszcze prawa skargi do NTA.

Wyrok NTA z 13 marca 1933 l. rej. 1966/31 w sprawie Dr. Henryka Kolischera we Lwowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Drohobyczu w przedmiocie świadczeń drogowych za r. 1930.

Rada gminna w Medenicach w powiecie drohobyckim na posiedzeniu w dniu 17 czerwca 1930 uchwaliła statut w sprawie świadczeń drogowych w naturze na r. 1930/31. Według § 4 statutu ogólna suma robocizny szarwarkowej, wynosząca po przeliczeniu kwotę 5.000 zł 90 gr, podlega rozdziałowi pomiędzy płatników bezpośrednich podatków w takim stosunku, że na 1 zł płaconego podatku bezpośredniego wypada 70 gr wartości szarwarkowej. Na podstawie tego statutu zwierzchność gminna w Medenicach nakazem z 22 sierpnia 1930 wezwała Dr. Henryka Kolischera do odrobienia powinności szarwarkowej lub zapłacenia równowartości pieniężnej 1162 zł. Odwołania przeciw powyższemu wymiarowi nie uwzględnił Wydział Powiatowy w Drohobyczu orzeczeniem z 8 stycznia 1931.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, w której Dr. Kolischer podnosi, że — wbrew art. 30 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. — rozdział robót szarwarkowych nie był równomierny; do zaskarżenia takiego naruszenia ustawy legitymowany jest każdy z interesantów bez względu, czy i o ile jego indywidualny interes skutkiem naruszenia ustawy cierpi, chodzi tu bowiem o stosunek publiczno-prawny, a w tej dziedzinie brak praworządności na każdym z interesantów odbić się może; zresztą nierównomierność podziału prowadzi do wyniku, że kontrybuenci, w pewnym stosunku

świadczeniem obłożeni, będą w miarę nieściągalności jego od innych kontrybuentów jeszcze raz pociągani.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 9 ustawy o NTA z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust., obowiązującej w chwili wniesienia skargi, do zaskarżenia zarządzenia lub orzeczenia administracyjnego przed NTA jest uprawniony każdy, kto twierdzi, że naruszono jego prawa lub że go obciążono obowiązkiem bez podstawy prawnej.

Z brzmienia tego artykułu wynika, że warunkiem skargi jest pogwałcenie praw podmiotowych skarżącego i że Trybunał nie może badać skarg każdego (actio popularis, recours pour excès de pouvoir), skierowanych przeciw pogwałceniu praw przedmiotowych. Również z treści tego artykułu, a w szczególności z użytych w czasie przeszłym wyrazów „naruszono" i „obciążono", wynika, że warunkiem skargi jest, aby skarżący twierdził, że naruszenie jego praw lub obciążenie obowiązkiem bez podstawy prawnej już nastąpiło, nie zaś, że może dopiero nastąpić w przyszłości.

Skarżący natomiast, z jednej strony, podnosi zarzut przeciw nierównomierności podziału świadczeń drogowych, przyczem nie udowadnia ani nawet nie twierdzi, aby zarzucona nierównomierność spowodowała wbrew statutowi nadmierne obciążenie go obowiązkiem szarwarkowym, lecz staje jedynie w obronie praworządności; z drugiej zaś strony występuje ze skargą w obawie, że nierównomierność podziału może spowodować w przyszłości powtórne pociąganie płatników do pokrycia tego samego zapotrzebowania.

O ile chodzi o zarzuty, podniesione przez pełnomocnika skarżącego na rozprawie, a w szczególności, że ogólny wymiar świadczeń był nielegalny, ponieważ zgóry oznaczono kwotę, zastępującą świadczenia, bez oparcia jej na planach i kosztorysach projektowanych robót, i że część opłat została obrócona na ogólne cele budżetowe, to NTA zarzutów tych nie uwzględnił, jako nie przytoczonych ani w odwołaniu, ani w skardze.

W tych warunkach NTA uznał, że skarżący nie jest uprawniony do wniesienia skargi, wobec czego skargę jego oddalił.

Teza wyroku podkreśla, że legitymacją do wniesienia skargi do NTA jest dokonane naruszenie prawa podmiotowego skarżącego. Taką podstawę skargi ustaliły ustawy o sądownictwie administracyjnem państw południowo-niemieckich oraz Austrji, na której wzorowano się przy wprowadzeniu sądownictwa administracyjnego w Polsce. W innych państwach, jak we Francji i we Włoszech, nie jest uzależnione prawo do wniesienia skargi od naruszenia prawa podmiotowego. We Francji orzecznictwo Rady Stanu, wobec braku przepisów ustawowych, przyznaje prawo skargi osobom, które mają interes w uchyleniu aktu, wymagając wszakże, aby ten interes był bezpośredni (nie ewentualny) i osobisty, wynikający ze szczególnej, określonej sytuacji

prawnej, będącej w związku z zaskarżonym aktem. We Włoszech, w związku z historycznemi okolicznościami przywrócenia sądownictwa administracyjnego, naruszone prawo podmiotowe uprawnia do wniesienia skargi do sądu cywilnego, a do wniesienia skargi do sądów administracyjnych wystarcza naruszenie prawnie chronionego interesu („interessi legittimi").

Różnica w praktyce nie jest tak wielka, jak się wydaje na podstawie powyższych sformułowań, a to dlatego, że pojęcie prawa podmiotowego jest szerzej lub węże rozumiane. W czasach dawniejszych z suwerennością państwa łączono twierdzenie, że jednostka nie może posiadać w stosunku do państwa (i administracji państwowej) praw podmiotowych; dawniejsze ustawy zwłaszcza takich roszczeń nie ustalały. Przytem utożsamiano, zwłaszcza we Francji, prawo podmiotowe jednostki z prawami przyrodzonemi obywatela. Stąd znowu powstała reakcja przeciwko istnieniu wogóle praw podmiotowych (Duguit i jego szkoła). Jeżeli skarżącemu chodzi o uchylenie decyzji administracji („recours pour excès de pouvoir"), to przeważa obecnie pogląd, że mamy do czynienia ze sporem o prawo przedmiotowe („contentieux objectif"), o zachowanie porządku prawnego. Ale „actio popularis" nie jest dopuszczalna, o ile nie opiera się na wyraźnym przepisie ustawowym. Otóż trybunały administracyjne w tych państwach, w których legitymacją do wniesienia skargi jest naruszenie prawa podmiotowego, mają słuszną tendencję w interesie praworządności do rozszerzania pojęcia prawa podmiotowego na takie sytuacje prawne, którym prawnicy francuscy lub włoscy (oraz sądy cywilne) odmówiłyby cech naruszenia prawa podmiotowego, dostrzegając tylko pogwałcenie prawa przedmiotowego. W prawie cywilnem istnienie prawa podmiotowego nie nastręcza trudności — prawom jednych osób odpowiadają obowiązki innych. W prawie publicznem natomiast odróżnienie wyłącznie objektywnych przepisów prawnych, wiążących tylko administrację, od norm prawnych, ustanawiających prawa podmiotowe, niejednokrotnie nasuwa w praktyce znaczne trudności. Ogólnie można powiedzieć, że dla powstania prawa podmiotowego musi istnieć norma prawna, na którą interesowany może się powołać, i ta norma prawna musi dawać mu konkretne roszczenie w celu ochrony jego interesów, roszczenie do określonego zachowania się władzy administracyjnej. W takiem sformułowaniu różnica między prawem podmiotowem a prawnie chronionym interesem staje się bardzo subtelna.

W sprawie, która była rozpatrywana przez NTA, skarżący nie był uprawniony do wniesienia skargi, gdyż podmiotowe prawo jego nie zostało naruszone (ani chroniony prawnie interes osobisty). Podstawą skargi może być tylko naruszenie bezpośredniego, aktualnego prawa, a nie naruszenie ewentualnego prawa, czyli przewidywanie, że w konsekwencji nieprawnej decyzji administracyjnej skarżący w przyszłości poniesie szkodę na skutek przypuszczalnej nowej decyzji, która przytem nie wypływa z nieuchronną koniecznością z decyzji poprzedniej.

Warto przy sposobności przypomnieć, że austrjacki Trybunał Administracyjny w swych wyrokach uznawał prawo do wniesienia skargi członka związku publicznego (gminy) na uchwałę związku, ustanawiającą obciążenie podatkowe, o ile konsekwencją tej uchwały miało być nałożenie świadczenia na skarżącego. Ale z brzmienia naszej ustawy o NTA wynika, że zaskarżony być może tylko akt administracyjny w ścisłem słowa znaczeniu, czyli zarządzenie lub orzeczenie, a nie uchwała, zawierająca statut lokalny, który jest abstrakcyjną normą ogólną, analogiczną do rozporządzenia. Dopiero wydany na podstawie statutu nakaz płatniczy może być przedmiotem skargi.

Bohdan Wasiutyński

384.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Dla oceny, czy decyzja jest wydana bez jakiejkolwiek podstawy prawnej i czy z tego powodu może być przez władzę nadzorczą uchylona na zasadzie art. 101 p. b) rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., miarodajny jest ten stan faktyczny, który winien był być przyjęty przez instancję niższą za podstawę jej decyzji na zasadzie postępowania poprzedzającego jej wydanie. (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1933 l. rej. 362/32 w sprawie Mikołaja Padiukowa w Brześciu n/B. przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obywatelstwa i unieważnienia dowodu osobistego.

... W unieważnionym dowodzie osobistym — jak to okazuje się z jego uwierzytelnionego odpisu, znajdującego się w aktach — zaznaczono, że obywatelstwo polskie skarżącego stwierdzono na podstawie legitymacji Nr. 583 z r. 1919, wydanej przez Naczelnika Policji w Brześciu n/B., i na podstawie zaświadczenia Magistratu m. Brześcia n/B. z 2 marca 1923. To ostatnie poświadczenie wydał Magistrat — jak to wynika z jego sprawozdania z 5 września 1930 — na podstawie protokółu z 26 sierpnia 1922, do którego dwaj świadkowie, mianowicie B. i O., zeznali, że skarżący był zapisany do ksiąg organizacyj stanowych w Brześciu n/B.

Skarżący zarzuca, że decyzja, dotycząca wydania mu dowodu osobistego, uprawomocniła się i nie może być unieważniona przez władzę nadzorczą na podstawie art. 101 p. b) rozporządzenia z 22 marca 1928, gdyż w tym przepisie nie upoważniono instancji nadzorczej do nowej oceny dowodów, złożonych przed instancją niższą, a wobec tego taka nowa ocena nie stanowi podstawy do unieważnienia, przewidzianego w powyższym przepisie.

W związku z tem podnosi Ministerstwo w odpowiedzi na skargę, że dowód osobisty nie jest wogóle decyzją i już z tego powodu skarżący nie może się powoływać na jego prawomocność.

Te wywody Ministerstwa nie są trafne. Starosta bowiem, stwierdzając w dowodzie osobistym, o którym mowa, obywatelstwo polskie skarżącego na podstawie poświadczenia Magistratu z 2 marca 1923, przyjął pewien stan faktyczny za ustalony i wysnuł z niego wnioski prawne, a te właśnie momenty stanowią istotę decyzji. Część treści powyższego dowodu osobistego, dotycząca obywatelstwa, jest wobec te-

go decyzją. W następstwie tego wymaga rozpatrzenia kwestja, czy spełnione są warunki do unieważnienia tej decyzji na podstawie art. 101 p. b) rozporządzenia z 22 marca 1928.

Prawodawca, upoważniając w tym przepisie władzę nadzorczą do uchylenia orzeczeń nietylko na skutek zażalenia, lecz także z własnej inicjatywy, ma widocznie na względzie ochronę interesów publicznych. Środkiem tej ochrony jest pozbawienie skuteczności prawnej tych decyzyj, które wydano bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, a więc decyzyj, które nie są uzasadnione ani w powołanym w nich, ani w żadnym innym przepisie materjalno-prawnym.

Z porównania art. 95 z art. 101 p. b) wynika, że przy stosowaniu tego ostatniego przepisu wchodzi w rachubę tylko stan faktyczny, wynikający z postępowania zamkniętego decyzją, o której uchylenie chodzi. Ten stan faktyczny wchodzi jednak w rachubę niezależnie od tego, jak go instancja niższa formalnie w swej decyzji ustaliła. Interes bowiem publiczny, którego ochrona — jak wyżej zaznaczono — jest właśnie celem art. 101, każe brać pod uwagę stan faktyczny, który miał miejsce w rzeczywistości, a zatem nie stan faktyczny, który niższa instancja formalnie przyjęła za podstawę swej decyzji, lecz stan faktyczny, który winien był być przyjęty przez instancję niższą za podstawę jej decyzji na zasadzie postępowania poprzedzającego jej wydanie. W następstwie tego władza nadzorcza jest uprawniona do zbadania, czy instancja niższa ustaliła stan faktyczny zgodnie z wynikiem postępowania, a w szczególności, czy dopuściła się dowolności w tym kierunku lub przy ocenie dowodów.

Ministerstwo było wobec tego uprawnione do zbadania, czy Starosta miał dostateczną podstawę do uznania faktu zapisu skarżącego do organizacyj stanowych w Brześciu za udowodniony.

Materjał dowodowy w tym względzie — o ile można powziąć z aktów udzielonych NTA — ograniczał się pod względem istotnym do chwili wydania dowodu osobistego przez Starostwo jedynie do poświadczenia z 2 marca 1923, wydanego przez Magistrat na podstawie zeznań świadków B. i O. z 26 sierpnia 1922. Świadkowie ci stwierdzili bez jakichkolwiek zastrzeżeń, że skarżący był zapisany do organizacyj stanowych w Brześciu n/B. Ten stan rzeczy nie uprawniał Ministerstwa do uznania, że Starosta niezgodnie z wynikiem dochodzenia przyjął fakt zapisu skarżącego za udowodniony, zwłaszcza że Magistrat w związku z protokółem przesłuchania powyższych świadków stwierdził, iż księgi ludności Brześcia zostały w r. 1915 przez władze rosyjskie wywiezione. W następstwie też tego i wobec postanowień, zawartych w art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 29 stycznia 1920, Ministerstwo nie było uprawnione do uznania decyzji Starosty za wydaną bez jakiej-

kolwiek podstawy prawnej, a tem samem do uchylenia jej na zasadzie art. 101 p. b) rozporządzenia z 22 marca 1928. Jeżeli zaś Ministerstwo uznanie, że nie zachodzą warunki do przyjęcia wpisu skarżącego za udowodniony, opiera na wyniku dochodzeń przeprowadzonych dopiero po wydaniu decyzji Starosty, to to uznanie mogłoby uzasadnić uchylenie tej decyzji jedynie na zasadzie postanowień zawartych w art. 95—98 rozporządzenia z 22 marca 1928, a dotyczących wznowienia postępowania, oczywiście o ile spełnione są warunki, w tych postanowieniach określone. Gdy zaś Ministerstwo unieważniło decyzję Starosty nie na podstawie ostatnio wymienionych przepisów, lecz na podstawie art. 101 p. b), należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako nieuzasadnione w przepisie, na którym je oparto.

Powyższy wyrok NTA porusza kilka ciekawych zagadnień z zakresu postępowania administracyjnego, w szczególności zagadnienie pojęcia „decyzji" (art. 72 ust. 1) i zagadnienie decyzyj „wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej" (art. 101 ust. 1 p. b).

1) Co się tyczy pierwszej kwestji, t. j., co należy rozumieć przez określenie „decyzja", użyte w art. 72 z dodatkiem w nawiasie „orzeczenia i zarządzenia", a w innych artykułach bez tego dodatku, wyrok stoi na stanowisku, że w konkretnym wypadku starosta wydał decyzję, skoro „przyjął pewien stan faktyczny za ustalony i wysnuł z niego wnioski prawne, a te właśnie momenty stanowią istotę decyzji".

Jak widać z tego, wyrok pojmuje zakres „decyzyj" w sposób bardzo szeroki.

Nasze rozporządzenie o post. admin., używając w art. 72 określenia „decyzje (orzeczenia i zarządzenia)", idzie w tym względzie za swoim wzorem, t. j. za austrjacką ustawą o post. admin. z 1925 r., która posługuje się określeniem „Bescheid"— dodając w nawiasie „Entscheidung oder Verfügung". Nasza dawniejsza i nowa ustawa o NTA używają również określeń „zarządzenia i orzeczenia".

Czy określenia te mają ścisłą treść prawniczą? Nie tutaj miejsce na rozbiór subtelnego zagadnienia „aktów administracyjnych" i ich podziałów. Nie mam też najmniejszej ambicji dorzucania nowych myśli do bogatej literatury tego przedmiotu, podającej, jak wiadomo, analizy i podziały tak subtelne, że możnaby im zarzucić chyba tylko nadmiar subtelności.

Ostatecznie cała ta literatura nie doprowadza do zupełnie zadawalających rezultatów, a Tezner (Das Administrativverfahren, Wiedeń, 1925, str. 146) zadaje pytanie, „czy nie byłoby rzeczą bardziej racjonalną, rozpatrywać istotę poszczególnych aktów administracyjnych tak, jak ona wynika z objektywnego prawa i z istoty rzeczy, zamiast badać ją ze stanowiska zasad ogólnych, które, posługując się bardzo niedostateczną (wobec olbrzymiej różnorodności prawa administracyjnego) indukcją, prowadzą do rezultatów, w praktyce budzących wątpliwości".

Niemniej przeto nie wiem, czy należy i można przejść całkowicie do porządku dziennego nad tym faktem, iż nasze rozporządzenie o post. admin. odnośnie do „decyzyj", a ustawa o NTA odnośnie do „aktów administracyjnych" (art. 73 Konstytucji) używa bliższych określeń „zarządzenia i orzeczenia".

W związku z rozporządzeniem o post. admin. powstaje bowiem ważne pytanie, czy owe „decyzje (orzeczenia i zarządzenia)" wyczerpują całą sferę działalności „władczej" administracji państwowej i samorządu terytorjalnego (por. art. 1 roz-

porządzenia), czy też nasze postępowanie administracyjne odnosi się tylko do pewnych rodzajów decyzyj tych władz. Nie jest to pytanie obojętne choćby ze względu na art. 75, który przepisuje wyraźnie, jakie mają być składniki „każdej" decyzji.

W sprawie o wydanie przez starostwo dowodu osobistego, będącej przedmiotem omawianego wyroku, poruszone wyżej zagadnienie stanęło na porządku dziennym, przyczem Ministerstwo Spraw Wewn. w odpowiedzi na skargę twierdziło, że wystawienie dowodu osobistego nie jest decyzją władzy, zaś NTA w wyroku wypowiedział pogląd, że „część treści powyższego dowodu osobistego, dotycząca obywatelstwa, jest decyzją".

Ta różnica poglądów nie była w konkretnym wypadku pozbawiona znaczenia, gdyż z zapatrywania wypowiedzianego przez Ministerstwo wynikały dalsze wnioski, iż w danym wypadku dowód osobisty, nie będąc „decyzją", nie uprawomocnił się i władza mogła go w każdej chwili unieważnić.

NTA w swoim wyroku pojmuje, jak poprzednio wspomniano, pojęcie „decyzji" w sposób bardzo szeroki, gdyż dla NTA „decyzją" (oczywiście z wszelkiemi dalszemi konsekwencjami, wynikającemi z rozporządzenia o post. admin.) jest w ogólności każdy akt, w którym władza: a) przyjmuje za ustalony pewien stan faktyczny, b) wysnuwa z niego wnioski prawne, — w szczególności zaś w konkretnym wypadku t. zw. „dowód osobisty dla obywatela polskiego".

Ten pogląd NTA, zdolny w praktyce rozszerzyć ogromnie zakres praktycznego zastosowania, w działalności administracji rządowej i samorządowej, przepisów rozporządzenia o post. admin. wraz z wszelkiemi jego rygorami, a także rozszerzyć ogromnie zakres aktów obwarowanych formalną i materjalną prawomocnością — budzi wątpliwości, a o ile chodzi o konkretny wypadek, t. j. o dowód osobisty, zdaje się polegać na nieporozumieniu.

Punktem wyjścia całej sprawy stał się dowód osobisty Nr. 1 czyli t. zw. „dowód osobisty dla obywatela polskiego", wydany przez starostę brzeskiego n/B. w r. 1923.

W r. 1921 Minister Spraw Wewn. wydał okólnik Nr. 125 (ogł. w Dz. Urz. Min. Spr. Wewn. Nr. 12), dotyczący dowodów osobistych. W okólniku tym, wydanym bez wyraźnej podstawy prawnej — gdyż rozporządzenie Z. T. P. i E. z 4 listopada 1920 „o ruchu ludności w obrębie Z. T. P. i E." już wygasło — Minister Spraw Wewn., zapowiadając wydanie ustawy o dowodach osobistych, polecał wojewodom „aż do czasu ukazania się wzmiankowanej ustawy", wydawanie dwojakiego rodzaju dowodów osobistych: a) dowodów Nr. 1, które „służą do stwierdzenia identyczności osoby", a winny być wydawane „tylko tym obywatelom, których przynależność do Państwa Polskiego zostanie stwierdzoną i nie podlega żadnej wątpliwości", b) dowodów Nr. 2 dla osób, „które według wszelkiego prawdopodobieństwa są obywatelami polskimi, których obywatelstwo polskie jednak z jakichkolwiek powodów nie może być stwierdzone w danej chwili".

Nie od rzeczy będzie dodać, że rozporządzenie wykonawcze do ustawy o obywatelstwie Państwa Polskiego z 7 czerwca 1920 (poz. 320 Dz. Ust.) w art. 11 postanawia, że „poświadczenie obywatelstwa, jeśli stwierdzenia jego żąda strona prywatna, następuje według wzoru (dołączonego do tego rozporządzenia). Władze będą prowadziły rejestr wydanych przez siebie poświadczeń".

W dowodzie osobistym, wydanym przez starostę brzeskiego, zawarte były zwyczajne dane osobiste, a m. i. „przynależność państwowa polska" i w związku z tem rubryka „na podstawie jakich dokumentów (dowodów) przynależność do Państwa Polskiego została stwierdzona?". W odpowiedzi starosta podał w tej rubryce „za-

świadczenie z Magistratu m. Brześcia z 2 marca 1923 i legitymacja wydana przez Naczelnika Policji w Brześciu w r. 1919".

Tak przedstawiał się stan prawny i stan faktyczny.

Do jakiej kategorji aktów zaliczyć dowód osobisty? Jest on niewątpliwie „dokumentem". Według art. 52 rozporządzenia o post. admin. „dokumentem publicznym w rozumieniu artykułu niniejszego jest dokument uznany za publiczny przez obowiązujące przepisy, albo wystawiony przez władzę publiczną w granicach jej kompetencji". Według Teznera (Administrativverfahren, str. 78) „dokument publiczny dostarcza dowodu tylko na taką treść, której udokumentowaniu ma on służyć z mocy obowiązujących przepisów". Jako przykład podaje Tezner, że „książka robotnicza nie daje dowodu przynależności robotnika, chociaż zawiera taką rubrykę, gdyż książkę tę wystawia się robotnikowi tylko dla wpisów dotyczących jego stosunków pracowniczych".

Co do dowodów osobistych, to, jak wyżej wspomniano, w danym czasie brak było wogóle jakiejkolwiek podstawy ustawowej do ich wydawania. Nie mógł być tą podstawą w żadnym razie okólnik Ministra Spraw Wewn. Nr. 125. (Co do znaczenia prawnego okólników por. wyrok NTA z 14 listopada 1928 l. rej. 4894/26 — glosa OPA, II, 204). Jeżeli chodzi o cel dowodu osobistego, to dowód osobisty służy do stwierdzenia identyczności osoby. W tym celu w dowodzie zamieszcza się szereg rubryk, które podają możliwie najwięcej różnych cech, dotyczących danej osoby. Te wszystkie cechy urząd wpisuje do dowodu bądź na podstawie dokumentów przedłożonych przez petenta, bądź na podstawie zeznań dostarczonych przez niego świadków, lub tylko jego zeznania. Oczywistą jest jednak rzeczą, że nie jest ani celem ani zadaniem tak skonstruowanego opisania osoby, dostarczać dowodu na te wszystkie okoliczności, które figurują w „dowodzie" osobistym. Przy wydaniu dowodu osobistego urząd ustala wprawdzie pewne stany faktyczne, konfrontuje je nawet z pewnemi przepisami, jednak nie wynika z tego, ażeby na tej podstawie co do poszczególnych kwestyj, na które daje odpowiedź dowód osobisty, zapadła tem samem decyzja w rozumieniu rozporządzenia o post. admin., a to z tej prostej przyczyny, że to nie jest celem dokumentu osobistego. Jego celem jest ułatwienie ewidencji, umożliwienie legitymowania się, a do tego wystarczy uprawdopodobnienie odnośnych okoliczności. Dowód osobisty nie stanowi ani dowodu, że posiadacz istotnie urodził się w danym roku (gdyż dokumentem publicznym dla dowodu tej okoliczności jest metryka), nie dowodzi, że odbył prawidłowo służbę wojskową(gdyż na to jest książeczka wojskowa). Dowód osobisty nie dostarcza też dowodu posiadania obywatelstwa polskiego, gdyż niema żadnego przepisu, któryby ustanawiał taką formę i procedurę ustalania obywatelstwa, a wprost przeciwnie, rozporządzenie wykonawcze do ustawy o obywatelstwie normuje tę rzecz w inny sposób.

Zdarzało się nie rzadko, że dowód osobisty musiał być wystawiony osobie, która utraciła w czasie wojny wszystkie dokumenty i nie mogła przedstawić żadnych dowodów. W tym wypadku prawie każda rubryka musiała być wypełniana na podstawie ustalenia pewnego stanu faktycznego (z reguły przez świadków) i naturalnie pewnej dedukcji prawnej; czy jednak można stać na stanowisku, że w każdym takim wypadku zapadła w danej sprawie „decyzja"? W takim razie dowód osobisty przedstawiałby się jako jakaś wielokrotna decyzja. Każda część składowa tego kompleksu decyzyj miałaby podlegać przepisom o „decyzjach", a więc także podlegać prawu prawomocności.

Reasumując należy stwierdzić, że: a) dowód osobisty trudno zaliczyć nawet do dokumentów publicznych, gdyż brak (było) przepisów ustawowych, określających

sprawę wystawiania tych dokumentów; b) jeżeli chodzi o to, czy w dziedzinie stwierdzania obywatelstwa dowód osobisty jest decyzją, należy odpowiedzieć przecząco. Pomijając już przedstawiony poprzednio stan faktyczny i prawny, który przeciw temu przemawia, wydaje się, że dla pojęcia decyzji nie wystarczają te dwa składniki, które podaje NTA, t. j.: przyjęcie pewnego stanu faktycznego za ustalony i wysnucie z niego wniosków prawnych. Niezbędna jest jeszcze jedna rzecz: ażeby odnośny akt władzy, według woli ustawodawcy był przeznaczony do wywołania skutków prawnych w danej dziedzinie.

Nie było w r. 1923 żadnego przepisu, na podstawie którego możnaby przyjąć, że wydawany dla celów ewidencyjnych dowód osobisty (jakkolwiek w okólniku Nr. 125 nazwany „dla obywatela polskiego") jest przeznaczony do stwierdzania obywatelstwa polskiego, a wprost przeciwnie, przepisy o obywatelstwie ustalały w tym celu inną formę.

Za daleko idącem wydaje mi się z drugiej strony, twierdzenie Dr. E. Manlichera (Das Verwaltungsverfahren, Wiedeń, 1927, str. 90) w objaśnieniu do § 58 austr. ustawy o post. admin., że poświadczenia i potwierdzenia, przy pomocy których ani nie konstytuuje się, ani nie deklaruje stosunków prawnych, lecz tylko potwierdza istnienie takich stosunków (np. świadectwo przynależności, dokument koncesyjny, karta przemysłowa, karta na broń) nie są „decyzjami" (Bescheid) i dlatego nie podlegają przepisom o „decyzjach". Tak nie jest i stanowisko takie byłoby znów nieuzasadnionem ścieśnieniem pojęcia „decyzyj". Wspomniane wyżej dokumenty mają zgoła inny charakter prawny, aniżeli dowód osobisty.

Dla charakterystyki zapatrywań autorów austrjackich dodam, że również Herrnritt (Das Verwaltungsverfahren, Wiedeń, 1932, str. 115) wyraża zapatrywanie, że prawomocność (materjalna?) rozciąga się tylko na „deklaratoryjne orzeczenia i konstytutywne zarządzenia", nie odnosi się zaś do „Beurkundungen".

Wkońcu nadmieniam, iż przy rozpatrywaniu omawianego wyroku NTA na tle sprawy z r. 1923 — nie brałem pod uwagę oczywiście rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 o ewidencji i kontroli ruchu ludności (poz. 309 Dz. Ust.).

2) Omawiany wyrok zawiera również przyczynek do interpretacji art. 101 p. b). Zdaniem NTA, decyzje wydane „bez jakiejkolwiek podstawy prawnej" są to decyzje, „które nie są uzasadnione ani w powołanym w nich, ani w żadnym innym przepisie materjalno - prawnym".

Rozumie się, że w konkretnym wypadku art. 101 lit. b) nie mógł znaleźć wogóle zastosowania, gdyż artykuł ten dotyczy decyzyj, na mocy których „strony lub osoby inne nabyły prawa" (por. z przepisem art. 99), zaś dowodu osobistego do takich „decyzyj" zaliczyć nie można.

Abstrahując więc od konkretnego wypadku, trzeba stwierdzić, że w zakresie stosowania art. 101 judykatura NTA wykazuje pewną chwiejność; w szczególności jedne wyroki szły w kierunku rozszerzającej interpretacji (a więc korzystniejszej dla administracji, gdyż dającej jej większą możność ingerencji z urzędu), gdy inne wyroki szły w kierunku interpretacji ścieśniającej (a więc bardziej krępującej administrację). Do pierwszej kategorji wyroków należy np. wyrok z 2 marca 1932 l. rej. 4445/30 (glosa w OPA, I, 19), do drugiej kategorji wyrok z 18 grudnia 1930 l. rej. 1195/29.

Wyrok z 28 kwietnia 1933 zdaje się stać na stanowisku raczej interpretacji rozszerzającej. Z wyrażenia bowiem: „decyzje, które nie są uzasadnione..." możnaby wnosić, że do decyzyj takich NTA zalicza nietylko takie decyzje, które są

„całkowicie pozbawione podstawy prawnej", lecz i takie, w których władza zastosowała błędną wykładnię.

Tendencji do rozszerzenia możliwości władzy nadzorczej, wynikających z art. 101, należy dopatrzeć się również i w samej tezie wyroku; NTA wprawdzie nie dopuszcza zastosowania art. 101 na podstawie wyniku dochodzeń przeprowadzonych dopiero po wydaniu decyzji (w tym wypadku decyzji starosty), a każe brać w rachubę tylko stan faktyczny, wynikający z postępowania zamkniętego decyzją, o której uchylenie chodzi; z drugiej strony jednak NTA w imię ochrony interesu publicznego, któremu według słusznego zapatrywania Trybunału służy art. 101, każe brać w rachubę stan faktyczny „który miał miejsce w rzeczywistości", — uznaje zatem uprawnienie władzy nadzorczej do zbadania, czy instancja niższa stan faktyczny ustaliła należycie.

Roman Hausner

385.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władz nadzorczych przy zatwierdzaniu statutów podatkowych: Wzgląd na równowagę budżetu jako powód odmowy zatwierdzenia.

Okoliczność, że budżet związku komunalnego może być w danym okresie zrównoważony z pominięciem wpływów z określonej daniny, nie może sama przez się uzasadnić odmowy zatwierdzenia przez władzę nadzorczą uchwały (statutu) związku, wprowadzającej taką daninę.

Wyrok NTA z 17 maja 1933 l. rej. 9124/30 w sprawie Gminy m. Lubomli przeciw Wołyńskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w przedmiocie opłat kopytkowych na r. 1930/31.

...W skardze zarzuca Gmina obrazę prawa gminy do poboru omawianej opłaty, utrzymanego w mocy w art. 24 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust.

Nie jest sporne między Gminą skarżącą a władzą pozwaną, że Gmina pobierała opłaty kopytkowe, t. j. od pojazdów wjeżdżających na teren miasta, już w chwili wejścia w życie wyżej powołanej ustawy. Prawa tego nie utraciła zatem Gmina wskutek wspomnianej ustawy, ani też wskutek ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., ponieważ w art. 30 tejże ustawy przepisy ustaw o opłatach na cele specjalne utrzymano w mocy, a do nich zalicza się m. i. opłaty, których pobór opiera się na powołanej ustawie drogowej.

Niema też sporu między stronami, że uchwała związku komunalnego, a w szczególności rady miejskiej o poborze opłat kopytko-

wych należy do rzędu tych uchwał, które podlegają zatwierdzeniu przez władze nadzorcze.

Nie może być sporne, że władza nadzorcza nie może odmówić zatwierdzenia uchwały bez dostatecznych ku temu powodów, gdyż w przeciwnym razie, nadane gminie przez ustawę prawo poboru stałoby się w praktyce iluzorycznem.

Zachodzi więc pytanie, czy w konkretnym przypadku władza pozwana wysunęła w uzasadnieniu orzeczenia takie dostateczne powody.

Otóż NTA uznał powołany w orzeczeniu powód zrównoważenia budżetu za niewystarczający. Okoliczność bowiem, że budżet związku komunalnego na dany okres gospodarczy może względnie mógł być zrównoważony z pominięciem wpływów z określonej daniny, sama przez się nie może pozbawiać tego związku prawa do poboru tej daniny ustawą mu zastrzeżonego, jeżeli władza nadzorcza przy rozpoznawaniu uchwały (statutu), przedstawionej do zatwierdzenia, odmowy zatwierdzenia nie uzasadniła ani przyczynami w płaszczyźnie legalności uchwały, ani konkretnemi przyczynami w płaszczyźnie celowości odnośnej daniny w danym okresie budżetowym.

W konkretnym przypadku, według stanu ujawnionego w przedstawionych aktach administracyjnych, skarżąca gmina coprawda konieczności lub celowości poboru opłat kopytkowych w okresie budżetowym 1930/31 niczem nie uzasadniła, ale też i władza nadzorcza, a w szczególności władza pozwana, nie żądała żadnych w tym względzie ani wyjaśnień ani uzupełnień i ze swej strony prócz ogólnikowej okoliczności o zrównoważeniu technicznem budżetu nie podała żadnych motywów konkretnych, uzasadniających odmowę zatwierdzenia uchwały o poborze opłat kopytkowych, opartych na ustawie....

386.

OCHRONA PRACY.

Ujawnianie t. zw. procentów kelnerskich.

Zarządzenie władzy administracyjnej, dozwalające przedsiębiorcom przemysłu gastronomiczno - hotelowego odrębnego ujawniania t. zw. procentu kelnerskiego (za usługę), nie sprzeciwia się postanowieniom art. 22 i 23 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 16 września 1932 l. rej. 6082/29 w sprawie Związku zawodowego pracowników przemysłu gastronomiczno-hotelowego w Polsce, Oddział we Lwowie, przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie sposobu ujawniania cen w zakładach gastronomicznych.